

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty
Tax Evasion in the Field of Value Added Tax

Student:	Bc. Veronika Kmetíková
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Veronika Kmetíková**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**
Specializace: **00 Účetnictví a daně**
Téma: **Daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty**
Tax Evasion in the Field of Value Added Tax

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Mezinárodní spolupráce a informační povinnosti k DPH
 3. Harmonizace českého zákona o DPH s právem EU se zaměřením na daňové úniky
 4. Typické daňové úniky na praktických příkladech
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratek
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- DRÁBOVÁ, Mileva a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty - komentář*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 720 s. ISBN 978-80-7357-657-8.
NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy členských států EU včetně Bulharska a Rumunska, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně Směrnice Rady 2006/112/EC*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

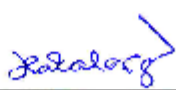
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 27.04.2012





Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 až č. 6, dané mi
k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 20. dubna 2012


Bc. Veronika Kmetiková

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Mezinárodní spolupráce a informační povinnosti k DPH	7
2.1 Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daně z přidané hodnoty.....	8
2.2 Nařízení Rady (EHS) č. 218/92 ze dne 27. ledna 1992 o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní	9
2.3 Nařízení Rady (EHS) č. 3330/91 ze dne 7. listopadu 1991 o statistice obchodu se zbožím mezi členskými státy	12
2.4 Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření	13
2.5 Program Fiscalis 2013	14
2.6 Program Fiscus	15
2.7 Evropský úřad pro boj proti podvodům	16
2.7.1 <i>Návrh reformy Evropského úřadu pro boj proti podvodům.....</i>	<i>18</i>
2.8 Zelená kniha o budoucnosti DPH.....	19
2.9 Automatizovaný daňový informační systém.....	20
3. Harmonizace českého zákona o DPH s právem EU se zaměřením na daňové úniky	22
3.1 Daňové úniky a principy nejběžnějších podvodů v oblasti DPH	22
3.1.1 <i>Neoprávněné uplatňování nároku na odpočet daně</i>	<i>23</i>
3.1.2 <i>Neohlášené účty poskytovatelů platebních služeb využívané k podnikatelské činnosti.....</i>	<i>25</i>
3.1.3 <i>Kolotočové podvody.....</i>	<i>26</i>
3.1.4 <i>Daňové úniky ve stavebnictví</i>	<i>28</i>
3.1.5 <i>Daňové podvody s pohonnými hmotami</i>	<i>31</i>
3.2 Vývoj harmonizace daně z přidané hodnoty	35
3.2.1 <i>Harmonizace v rámci Evropské unie</i>	<i>36</i>
3.2.2 <i>Harmonizace zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty s právem Evropské unie</i>	<i>40</i>
3.3 Režim přenesení daňové povinnosti	42
3.3.1 <i>Dodání zlata</i>	<i>46</i>
3.3.2 <i>Dodání odpadu</i>	<i>46</i>
3.3.3 <i>Obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.....</i>	<i>47</i>
3.3.4 <i>Poskytnutí stavebních nebo montážních prací</i>	<i>47</i>
3.4 Ručení za nezaplacenou daň	48
3.5 Zvláštní způsob zajištění daně.....	50
4. Typické daňové úniky na praktických příkladech	51

4.1	Vybrané nálezy z kontrol finančních úřadů týkající se DPH	51
4.1.1	<i>Návrhy řešení</i>	54
4.2	Rozhodnutí SDEU ve věci C – 409/04 Teleos plc	55
4.3	Rozhodnutí SDEU ve věci C-430/09 Euro Tyre Holding.....	61
5.	Závěr	65
	Seznam použité literatury	68
	Seznam zkratk	74
	Prohlášení o výsledku využití diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1. Úvod

Nejen daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), ale všeobecně daňové úniky jsou nekonečným tématem všech vyspělých zemí. Daňovými podvody přicházejí rozpočty jednotlivých států o značnou část finančních prostředků. Státy se snaží ať už samostatně nebo prostřednictvím mezinárodní spolupráce podnikat opatření, která povedou ke snížení daňových podvodů.

Od roku 1979 tvoří DPH část příjmů nejen státních rozpočtů jednotlivých států, ale stala se také příjmem vlastních zdrojů Evropské unie. Snahou Evropské unie je eliminovat daňové úniky prostřednictvím vydaných směrnic, nařízení, podpory mezinárodní spolupráce příslušných správních orgánů jednotlivých členských států či vytvářením programů a úřadů, jejichž společným cílem je zamezit daňovým únikům.

V současné době patří v České republice DPH mezi jednu z nejvíce postižených oblastí daňovými podvody. Důvodem je jednoduchost daňových podvodů či neznalost zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Časté novelizace ZDPH, kterými se snaží stát zlepšit systém DPH, jsou pro daňové subjekty zátěží. Systém DPH se stává komplikovaný a pro daňové subjekty administrativně náročný. Daňový subjekt je nucen se neustále přizpůsobovat změnám, které novelizace přinášejí. Nestálost ZDPH a administrativní náročnost vede k neochotě daňových subjektů respektovat ZDPH. Časté změny vedou k nevěrohodnosti ZDPH.

Výše daňových podvodů je především závislá na poctivosti daňových subjektů. Současným tržním prostředím je vyvíjen tlak na ekonomické subjekty využívat všechny možné prostředky, které jim zajistí udržet si postavení na trhu a dosáhnout co nejvyšší míry ziskovosti. Mnoho daňových subjektů snahou dosáhnout tohoto cíle spadne od legálních praktik k činnostem, které jsou v rozporu se zákonem.

Česká republika k 1. dubnu 2011, resp. k 1. lednu 2012 přijala zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění ZDPH. Ustanovení tohoto zákona jsou z velké části zaměřena na problematiku daňových podvodů. Přijetím novely zákona se očekává snížení daňových podvodů a to především podvodů kolotočových.

Cílem diplomové práce je analyzovat problematiku daňových podvodů v oblasti DPH, vysvětlit a zhodnotit principy nejběžnějších daňových podvodů a konkrétních opatření, kterými se snaží Evropská unie a Česká republika eliminovat daňové úniky včetně návrhů na jejich řešení nebo alespoň omezení.

V rámci první kapitoly jsou uvedeny směrnice a nařízení vydané Evropskou unií, které obsahují ustanovení, jejichž cílem je snížit výskyt daňových podvodů a podpořit mezinárodní spolupráci příslušných správních orgánů v oblasti DPH. Dále jsou popsány programy a úřady vytvářené Evropskou unií s cílem podpory boje proti daňovým únikům.

V druhé kapitole jsou rozebrány principy nejběžnějších daňových podvodů v oblasti DPH a vývoj harmonizace ZDPH s právem Evropské unie v rámci čehož jsou podrobně rozebrána ustanovení novely ZDPH provedené zákonem č. 47/2011 Sb., týkající se daňových úniků.

Třetí kapitola obsahuje vybrané skutečné daňové úniky daňových subjektů zjištěné v rámci daňových kontrol provedených daňovou správou včetně návrhů řešení. Obsahem kapitoly jsou také vybrané rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) týkající se oblasti DPH.

2. Mezinárodní spolupráce a informační povinnosti k DPH

DPH tvoří významnou část příjmů státního rozpočtu všech členských zemí Evropské unie, tak i samotného rozpočtu Evropské unie. DPH je součástí systému vlastních zdrojů Evropské Unie již od roku 1979. Členské státy odvádějí část příjmu z DPH vypočtenou pomocí jednotné sazby ve výši 0,30%, která je platná pro všechny členské státy s výjimkou Rakouska, Německa, Nizozemska a Švédska, na harmonizovaný vyměřovací základ DPH, který nepřesahuje 50% hrubého národního důchodu jednotlivých členských států.

Časté daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem mají negativní dopad na rozpočty členských států a Evropské unie. Společným cílem je zmírnit či zamezit krácení rozpočtu. Snahou Evropské unie je posílení mezinárodní spolupráce příslušných orgánů členských států Evropské unie a zkvalitnění výměny informací, které povede k eliminaci daňových úniků. Evropská unie za tímto účelem vydává směrnice a nařízení. Směrnice a nařízení jsou součástí sekundárního práva¹ Evropské unie spolu s rozhodnutími, doporučeními a stanovisky.

Nařízení jsou právní akty závazné pro orgány Evropské unie, členské státy a občany členských států. Nařízení se stávají automaticky součástí právního systému členských států bez potřeby implementace. Nařízení mají přímou účinnost, tzn. že, pokud jsou nařízení v rozporu s tuzemskou úpravou členských států, mají nařízení vždy přednost.

Směrnice jsou právní akty, které zavazují členské státy Evropské unie implementovat tyto směrnice do své legislativy ve stanovené lhůtě. Směrnicí je stanoven jen výsledek, kterého má být dosaženo, nikoli nástroje, které budou k dosažení cíle použity. Směrnice jsou základním nástrojem harmonizace národních daňových systémů.

Právo Evropské unie je dotvářeno judikaturou **SDEU**. Pro správnou aplikaci a výklad směrnic je nutné přihlížet k rozhodnutím SDEU. Judikatura SDEU není oficiálně zahrnuta v primárním ani sekundárním právu Evropské unie, přesto zásadním způsobem ovlivňuje interpretaci primárního práva² Evropské unie.

¹ Sekundární právo je právo tvořené legislativními akty orgánů Evropské unie.

² Primární právo tvoří základ právního řádu Evropské unie, vymezuje strukturu a kompetence Evropské unie a základní principy, na kterých je právo Evropské unie postaveno. Primární právo je vytvářeno akty členských států, které mají charakter mezinárodních smluv.

2.1 Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daně z přidané hodnoty³

K 6. prosinci 1979 byla rozšířena směrnicí 79/1070/EHS platnost směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní o oblast DPH. Původní název směrnice 77/799/EHS byl nahrazen zněním „Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daně z přidané hodnoty“ (dále jen „směrnice 77/799/EHS“). Povinnost členských států implementovat směrnici 77/799/EHS do své národní legislativy byla stanovena nejpozději do 1. ledna 1981. Důvody nutnosti rozšíření směrnice o oblast nepřímých daní jsou uvedeny v preambuli směrnice:

- vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky vedou k rozpočtovým ztrátám, popření zásady daňové spravedlnosti, ohrožení hospodářské soutěže a tím, ovlivňují fungování společného trhu,
- k účinnějšímu boji proti daňovým únikům je zapotřebí posílit spolupráci daňových správ uvnitř společenství,
- zajištění správného vyměření a výběru daně,
- s ohledem na úlohu DPH v systému vlastních zdrojů Společenství a její povahu obecné daně ze spotřeby je rozšíření směrnice o DPH nezbytné.

Pro neustálý rozvoj trhu a mezinárodního obchodu se stala směrnice 77/799/EHS nedostačující. Evropská komise z důvodu potřeby posílit mezinárodní spolupráci a zajistit tak správné vyměřování daní a zmírnění daňových úniků předložila návrh nahradit tuto směrnici. S účinností od 1. ledna 2013 je směrnice 77/799/EHS zrušena a nahrazena **směrnicí Rady 2011/16/EU** ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (dále jen „směrnice 2011/16/EU“). Členské státy jsou povinny tuto směrnici Rady implementovat do 1. ledna 2013.

„Směrnice 2011/16/EU v platném znění se nepoužije na daň z přidané hodnoty, cla a spotřební daně, na něž se vztahují jiné právní předpisy Unie o správní spolupráci mezi členskými státy.“⁴

³ Zdrojem této kapitoly: ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 349 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

⁴ Čl. 2 odst. 2 směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, v platném znění.

2.2 Nařízení Rady (EHS) č. 218/92 ze dne 27. ledna 1992 o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní

V souvislosti se zavedením jednotného vnitřního trhu vstoupilo v platnost k 1. lednu 1993 nařízení Rady (EHS) č. 218/92 ze dne 27. ledna 1992 o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní (dále jen „nařízení č. 218/92“). Jelikož, je intrakomunitární obchod uskutečňován v rámci společného trhu a celní správa již nekontroluje oběh zboží, stává se daňový režim pro kontrolu a výběr daně administrativně náročnější a zvyšuje možnost daňových úniků. Nařízením č. 218/92, v platném znění byla vytvořena úzká spolupráce mezi správními orgány členských států Evropské unie. Povinně byly zavedeny:

- daňové identifikační číslo,
- datový systém VIES.

Daňové identifikační číslo je přiděleno daňovému poplatníkovi zaregistrovanému k DPH. Slouží k jednoznačné identifikaci daňového subjektu v rámci celé Evropské unie. Daňové identifikační číslo se skládá z dvoumístného alfabetského kódu a daňového identifikátoru. Alfabetický kód byl přidělen všem členským zemím Evropské unie. Slouží pro snadné rozpoznání země, ve které je daňový subjekt registrován k dani.⁵

Datový systém VIES (VAT Information Exchange System) slouží k výměně informací v oblasti DPH. VIES je určen pro daňové subjekty a orgány daňové správy. Daňoví poplatníci pomocí systému VIES ověřují registraci subjektu k DPH. Příslušné orgány daňové správy prostřednictvím systému získávají identifikační údaje o osobách registrovaných k DPH a informace o uskutečněných intrakomunitárních plněních. Systém VIES umožňuje správcům daně ověřit, zda dodavatelé správně uplatnili nárok na osvobození DPH a naopak zda odběratel pořízené zboží ve svém státě přiznal a správně zdanil.⁶

Informace jsou získávány ze souhrnných hlášení k DPH. **Souhrnné hlášení** k DPH upravuje § 102 ZDPH. Dle tohoto ustanovení je plátce povinen podat souhrnné hlášení místně příslušnému finančnímu úřadu, pokud uskutečnil:

- a) dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- b) přemístění obchodního majetku do jiného členského státu,
- c) dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu v třístranném obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu, nebo

⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 349 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

⁶ ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA: *Systém VIES* [online]. [cit. 201-10-10].

Dostupné z: <http://cds2005.mfcr.cz/mezdanvztahy/info_DPH.html#vies>

- d) poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě, s výjimkou služeb osvobozených od daně, osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby.

Souhrnné hlášení lze podat pouze elektronicky na elektronickou adresu, která je zveřejněna správcem daně.

➤ **Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003** ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92

Z důvodu vyšších nároků na správní spolupráci vyplývajících z užší integrity ekonomik v rámci jednotného vnitřního trhu bylo nařízení Rady (EHS) č. 218/92 ze dne 27. ledna 1992 o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní zrušeno a nahrazeno nařízením Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 s účinností od 1. ledna 2004 (dále jen „nařízení č. 1798/2003“). Konkrétní důvody nahrazení nařízení jsou uvedeny v preambuli nařízení č. 1798/2003, v platném znění. Zejména se jedná o následující:

- vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky překračující hranice členských států vedou k rozpočtovým ztrátám,
- opatření pro harmonizaci daní přijatá k dokončení vnitřního trhu by měla zahrnovat vytvoření společného systému pro výměnu informací mezi členskými státy,
- pro správné fungování systému DPH je nutné elektronické uchovávání a elektronický přenos určitých údajů pro účely kontroly DPH,
- nedochází k dostatečnému přímému kontaktu mezi místními nebo celostátními úřady pro boj proti podvodům,
- s výjimkou systému výměny informací o DPH (VIES) nedochází mezi členskými státy k dostatečnému množství automatických či spontánních výměn údajů.

Nařízením jsou stanoveny podmínky, za kterých správní orgány členských států navzájem spolupracují mezi sebou a Komisí, stanoví pravidla a postupy, které umožní správním orgánům spolupráci a vzájemnou výměnu informací ke správnému vyměření DPH a pravidla a postupy pro výměnu informací elektronickými prostředky. Nařízením č. 1798/2003, v platném znění jsou upraveny dva způsoby výměny informací:

- výměna informací na žádost,
- výměna informací bez předchozí žádosti.

Výměna informací na žádost se uskutečňuje v případech, kdy správní orgán vyžaduje odpověď na konkrétní případ. Žádost je podána v případě, jestliže již byly vyčerpány možnosti získat informaci z tuzemských zdrojů.

Výměna informací bez předchozí žádosti je automatickou výměnou informací. Členské státy si mezi sebou určí kategorii informací, které mají být vyměňovány a jejich frekvenci. Dle čl. 17 nařízení č. 1798/2003, v platném znění předá příslušný orgán každého členského státu informace prostřednictvím automatické výměny příslušnému orgánu všem ostatním dotčeným členským státům v těchto případech:

- pokud se má za to, že ke zdanění dochází v členském státě určení a účinnost kontrolního systému nutně závisí na informacích poskytovaných členským státem původu,
- pokud má členský stát důvod se domnívat, že došlo k porušení právních předpisů týkající se DPH nebo že tyto předpisy mohly být porušeny v jiném členském státě,
- pokud existuje nebezpečí daňové ztráty v jiném členském státě.

Jiná forma spolupráce správních orgánů je prostřednictvím **souběžných kontrol**. Nařízení upravuje podmínky a postupy souběžných kontrol. „*V rámci souběžných kontrol se mohou dva či více členských států dohodnout, že na svých územích provedou v případě společného či doplňujícího zájmu souběžné kontroly daňové situace jedné či více osob povinných k dani, kdykoli se takového kontroly zdají být účinnějšími než kontroly provedené pouze jedním členským státem.*“⁷

- **Nařízení Rady (ES) č. 143/2008** ze dne 12. února 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003, pokud jde o zavedení nástrojů správní spolupráce a výměnu informací s ohledem na pravidla týkající se místa poskytnutí služby, zvláštních režimů a postup při vrácení daně z přidané hodnoty

Na základě přijetí směrnice Rady 2008/8/ES, kterou se mění místo plnění při poskytnutí služby, postup vrácení daně z přidané hodnoty a rozšíření oblasti působnosti zvláštního režimu byla některá ustanovení nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 změněna nařízením č. 143/2008 ze dne 12. února 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003, pokud jde o zavedení nástrojů správní spolupráce a výměnu informací s ohledem na pravidla týkající se místa poskytnutí služby, zvláštních režimů a postupu při vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „nařízení č. 143/2008“). Změny přijaté směrnicí vedou k nárůstu výměny informací mezi členskými státy. Nové nařízení upravuje postupy výměny těchto informací. Nařízení č. 143/2008 je účinné od 1. ledna 2010, resp. 1. ledna 2011.

⁷ Čl. 12 nařízení Rady (ES) 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) 218/92, v platném znění.

➤ **Nařízení Rady (EU) č. 904/2010** ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty

Nařízení č. 1798/2003 prošlo několika podstatnými změnami. Pro zachování srozumitelnosti, přehlednosti a v návaznosti na sdělení COM (2008) 147⁸ bylo nařízení přepracováno nařízením Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty s účinností od 1. listopadu 2010, resp. 1. ledna 2015 (dále jen „nařízení č. 904/2010“).

Nařízením č. 904/2010 je nově upravena spontánní výměna informací bez předchozí žádosti. Správní orgány poskytují informace spontánní výměnou jiným správním orgánům členských států, jestliže dle jejich názoru mohou být pro tyto příslušné orgány informace užitečné.

Správní orgány, které poskytly informace na základě žádosti o informace nebo spontánní výměnnou informací, mají dle nařízení právo na zpětnou vazbu.

Nařízením je zavedena nová elektronická síť **Eurofisc**, která slouží pro rychlou výměnu cílených informací a k usnadnění spolupráce v boji proti daňovým únikům.

2.3 Nařízení Rady (EHS) č. 3330/91 ze dne 7. listopadu 1991 o statistice obchodu se zbožím mezi členskými státy

Nařízením Rady (EHS) č. 3330/91 ze dne 7. listopadu 1991 o statistice obchodu se zbožím mezi členskými státy (dále jen „nařízení č. 3330/91“) byl zaveden **kontrolní statistický systém Intrastat**.

Prostřednictvím kontrolního systému Intrastat dochází k monitorování a sběru dat týkajících se pohybu zboží v rámci Evropské unie. Na základě výsledků jsou zpracovávány statistické informace, které jsou důležitým podkladem pro analýzu trhu. Zavedení systému Intrastat je povinné pro všechny členské státy Evropské unie. Sběr prvotních údajů není jednotně stanoven a může se v jednotlivých členských státech lišit. Data pro zpracování statistik jsou získávána ze statistických měsíčních hlášení. Statistické hlášení povinně sestavují osoby registrované k DPH, které za kalendářní rok přesáhly hodnotu 8 mil. Kč zvlášť za přijaté a odeslané zboží. Statistická hlášení jsou předávána celnímu úřadu

⁸ Sdělení COM (2008) 147: návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty v boji proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství. Návrh nařízení Rady, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003 za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství.

v elektronické podobě prostřednictvím programu „IDES“. Je-li hlášení podáváno jednorázově, může být podáno písemnou formou na předepsaném tiskopise.⁹

V roce 2004 bylo z důvodu potřeby zvýšit transparentnost a srozumitelnost systému nařízení č. 3330/91 zrušeno a nahrazeno nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 ze dne 31. března 2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 3330/91 (dále jen „nařízení č. 638/2004“). V roce 2009 bylo nařízení č. 638/2004 pozměněno nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 222/2009 ze dne 11. března 2009.

2.4 Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření¹⁰

Spolupráce při vymáhání daňových pohledávek byla zahájena přijetím směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel (dále jen „směrnice 76/308/EHS“). Tato směrnice byla později rozšířena o DPH směrnicí Rady 79/1071/EHS, spotřební daň směrnicí Rady 92/108/EHS, daň z příjmu a z majetku a daň z pojistného směrnicí Rady 2001/44/ES.

Směrnice 76/308/EHS byla několikrát podstatně změněna, zejména pro její přehlednost a srozumitelnost došlo k její kodifikaci směrnicí Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření. Prováděcí pravidla k této směrnici nalezneme v nařízení Komise (ES) 1179/2008. Nařízení se zabývá problematikou elektronického komunikačního systému, administrativními postupy o úhradě nákladů spojených s vymáháním dluhů a lhůtami pro odpověď.

Dne 16. března 2010 byla přijata nová směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření (dále jen „směrnice 2010/24/EU“). Cílem směrnice 2010/24/EU je rozšířit oblast působnosti na všechny daně a poplatky vybírané členskými státy a zajistit rozsáhlejší výměnu

⁹ EUROPA: *Systém Intrastat – statistiky týkající se obchodu se zbožím mezi členskými státy* [online].

[cit. 2011-11-1]. Dostupné z:

<http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_for_goods/free_movement_goods_general_framework/111011a_cs.htm>

¹⁰ Zdrojem této kapitoly: EUROPEAN COMMISSION: *Taxation and customs union* [online]. [cit. 2011-11-8]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/tax_recovery/index_en.htm>

informací mezi příslušnými orgány. Směrnicí 2010/24/EU by neměla být dotčena opatření k vymáhání pohledávek dle vnitrostátních předpisů jednotlivých členských států. Preambule směrnice 2010/24/EU, v platném znění v odst. 8 obsahuje ustanovení o nutnosti přijetí jednotného dokladu k vymáhání pohledávek a přijetí jednotného standardního formuláře pro doručování aktů a rozhodnutí vztahujících se k pohledávce. Přijetí jednotného standardního formuláře by mělo vyřešit problémy související s uznáním a překladem aktů vydaných v jiném členském státě. Směrnice 2010/24/EU je účinná od 1. ledna 2012.

2.5 Program Fiscalis 2013

Víceletý program Fiscalis 2013 byl přijat na základě rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1482/2007/ES, ze dne 11. prosince 2007, kterým se zavádí program společenství ke zlepšení fungování systému zdanění na vnitřním trhu (Fiscalis 2013) a zrušuje rozhodnutí č. 2235/2002/ES. Program navazuje na úspěšný program Fiscalis 2007.

„Cíle:

- *posílení boje proti daňovým podvodům,*
- *zlepšení administrativních postupů a praxe ve prospěch správy a podnikání v rámci Evropské unie,*
- *zajištění výměny informací mezi národními daňovými správami, stejně jako s obchodníky.“¹¹*

Konkrétní cíle programu jsou přijímány Evropskou komisí v podobě ročního pracovního programu. **„Cíle ročního pracovního programu pro rok 2011:**

- *zlepšit řádné fungování systémů zdanění v rámci vnitřního trhu,*
- *výměna informací a administrativní spolupráce mezi členskými státy,*
- *pochopení unijního práva a jeho provádění v členských státech,*
- *sdílení, rozvoj a šíření osvědčených správních postupů,*
- *spolupráce mezi členskými státy týkající se daní z pojistného,*
- *vyhovět zvláštním potřebám kandidátských zemí.“¹⁰*

Plnění stanovených pracovních programů a výsledky programu Fiscalis 2013 jsou zhodnoceny v závěrečné zprávě. Aktuální závěrečná zpráva je zpracována k 27. červenci 2011.

¹¹ EUROPEAN COMMISSION: *Taxation and customs union* [online]. [cit. 2011-11-15]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/what_is_fiscalis/index_en.htm>

Program Fiscalis 2013 se mimo jiné podílí také na financování transevropských IT systémů (např.: systém VIES), vzdělávacích modulů (e-learning) a události jako jsou semináře, workshopy, mnohostranné kontroly, projektové skupiny či pracovní návštěvy.

Za realizaci programu je zodpovědná Komise spolu s výborem Fiscalis, který je složen z delegátů jednotlivých členských států Evropské unie.

2.6 Program Fiscus¹²

Dne 9. listopadu 2011 přijala Komise návrh víceletého akčního programu pro oblast cel a daní v Evropské unii (Fiscus) na období 2014 – 2020. Program Fiscus byl přijat s ohledem na přijatý návrh Komise víceletého finančního rámce na období 2014 – 2020: rozpočet pro plnění strategie Evropa 2020¹³, který i mimo jiné navrhuje novou generaci programu Fiscalis 2013 a Clo 2013. Program má také přispět k plnění strategie pro inteligentní a udržitelný růst podporující začlenění.¹⁴ Program je určen k podpoře spolupráce mezi celní a daňovou správou a dalšími příslušnými orgány. Jedná se o nástupnický program k programu Fiscalis 2013 a Clo 2013, které končí k datu 31. prosince 2013. Programem je podporováno financování nejmodernější informační technologie a systémů, které umožní vybudovat plnohodnotné elektronické správy a vytvořit jednotný digitální trh.

V souladu s návrhem činí rozpočet na financování programu Fiscus na období 2014 – 2020 777 600 000 Eur.

„Specifické cíle programu dle návrhu:

- 1) Podpora přípravy, jednotného uplatňování a účinného provádění právních předpisů unie v oblasti cel a daní.*
- 2) Přispění k účinnému fungování orgánů celní a daňové správy zlepšením jejich administrativní kapacity a snížením administrativní zátěže.*
- 3) Předcházení podvodům a daňovým únikům a zvyšování konkurenceschopnosti, bezpečnosti a zabezpečení posilováním spolupráce s mezinárodními a dalšími*

¹² Zdrojem této kapitoly: COM(2011) v konečném znění ze dne 9. listopadu 2011, kterým se stanoví akční program pro oblast cel a daní v Evropské unii na období let 2014 – 2020 (Fiscus) a zrušující rozhodnutí č. 1482/2007/ES a č. 624/2007/ES, v platném znění.

¹³ COM (2011) 500 v konečném znění ze dne 29. června 2011, Rozpočet – Evropa 2020, v platném znění.

¹⁴ COM (2010) 2020 v konečném znění ze dne 3. března 2010: Strategie pro inteligentní a udržitelný růst podporující začlenění, v platném znění.

organizacemi, ostatními vládními orgány, třetími zeměmi, hospodářskými subjekty a jejich organizacemi.

- 4) *Posílit konkurenceschopnost evropských podniků prostřednictvím usnadnění obchodu a snížení nákladů na plnění požadavků.*
- 5) *Chránit finanční a ekonomické zájmy Evropské unie a jejich členských států prostřednictvím boje proti podvodům a daňovým únikům.*
- 6) *Pomoc celní správě při ochraně evropských občanů a hospodářství z hlediska bezpečnosti a zabezpečení a při ochraně životního prostředí.*¹⁵

2.7 Evropský úřad pro boj proti podvodům¹⁶

Evropský úřad pro boj proti podvodům (dále jen „OLAF“) byl zřízen rozhodnutím Komise 1999/352/ES, ESUO, Euratom ze dne 28. dubna 1999 o zřízení Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF). Cílem OLAF je chránit finanční zájmy Evropské unie a pověst evropských institucí.

Základní právní předpisy související s činností OLAF:

1. Nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. prosince 1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství (dále jen „nařízení č. 2988/95“). Nařízením č. 2988/95 byla přijata *„obecná pravidla týkající se stejnorodých kontrol a správních opatření a sankcí postihujících nesrovnalosti s ohledem na právo společenství.“*¹⁷
2. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1073/99 ze dne 25. května 1999 o vyšetřování prováděném Evropským úřadem pro boj proti podvodům (OLAF) (dále jen „nařízení č. 1073/99“). Na základě nařízení č. 1073/99 je OLAF oprávněn provádět vnitřní správní šetření.
3. Nařízení Rady (Euratom) č. 1074/99 dne 25. května 1999 o vyšetřování prováděném Evropským úřadem pro boj proti podvodům (OLAF) (dále jen „nařízení č. 1074/99“). Na základě nařízení č. 1074/99 a spolu s dalšími právními předpisy je OLAF oprávněn provádět vnější správní šetření.

¹⁵ COM(2011) v konečném znění ze dne 9. listopadu 2011, kterým se stanoví akční program pro oblast cel a daní v Evropské unii na období let 2014 – 2020 (Fiscus) a zrušující rozhodnutí č. 1482/2007/ES a č. 624/2007/ES, str. 28, v platném znění.

¹⁶ Zdrojem této kapitoly: EUROPEAN COMMISSION: *European anti-fraud office* [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_cs.htm>

¹⁷ Čl. 1 odst. 1 nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. prosince 1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství, v platném znění.

4. Nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2185/96 ze dne 11. prosince 1996 o kontrolách a inspekcích na místě prováděných Komisí za účelem ochrany finančních zájmů Evropských společenství proti podvodům a jiným nesrovnalostem (dále jen „nařízení č. 2185/96“). „*Nařízení obsahuje další obecná ustanovení, jež se vztahují na správní kontroly a inspekce na místě prováděné Komisí za účelem ochrany finančních zájmů Společenství proti nesrovnalostem.*“¹⁸ Nařízení se vztahuje na všechny oblasti činnosti Společenství.
5. Interinstitucionální dohoda ze dne 25. května 1999 mezi Evropským parlamentem, Radou Evropské unie a Komisí Evropských společenství o vnitřním vyšetřování prováděném Evropským úřadem pro boj proti podvodům (OLAF). Předmětem dohody je záruka provádět vnitřní vyšetřování v Evropském parlamentu, Radě Evropské unie, Komisi Evropských společenství, Evropské investiční bance, Evropské centrální bance a v dalších subjektech a úřadech.

OLAF plní své cíle prováděním nezávislých vnějších a vnitřních správních šetření, čímž eliminuje daňové podvody, korupci, vážná pochybení Evropských institucí a jiné nezákonné činnosti, které poškozují finanční zájmy Evropské unie.

Vnitřní šetření je prováděno v souladu s nařízením č. 1073/99. Jedná se o správní šetření prováděné uvnitř institucí a organizací v rámci Evropské unie. OLAF má při vyšetřování právo přístupu ke všem informacím, kterými disponují zainteresované orgány. Vnitřní šetření slouží ke zjištění korupce, podvodů a jiných nesrovnalostí, které vedou k finančním ztrátám.

Vnější šetření je prováděno v souladu s nařízením č. 1074/99 spolu s nařízením č. 2185/96 a nařízením č. 2988/95. Jedná se o správní šetření mimo Evropskou unii. Vnější šetřením je kontrolována činnost hospodářských subjektů členských států Evropské unie a třetích zemí. OLAF je povinen v rámci vyšetřování dodržovat vnitrostátní procesní pravidla příslušného státu.

Mimo vnějších a vnitřních vyšetřování provádí OLAF operační činnosti. V rámci operačních činností spolupracuje s příslušnými správními orgány členských států a třetích zemí, rozvíjí strategii v boji proti daňovým podvodům, provádí vyšetřování i v jiných oblastech na žádost subjektů Evropské unie a další. Cílem spolupráce je koordinovat a zkvalitnit vyšetřovací postupy těchto orgánů. OLAF je rovněž v úzké spolupráci s mezinárodními organizacemi s obdobným zaměřením.

¹⁸ Čl. 1 nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2185/96 ze dne 11. prosince 1996 o kontrolách a inspekcích na místě prováděných Komisí za účelem ochrany finančních zájmů Evropských společenství proti podvodům a jiným nesrovnalostem, v platném znění.

Pracovní pravidla a postupy vyšetřování, kterými se řídí pracovníci OLAFu, jsou zpracovány v dokumentu „**Příručka – operační postupy**“. Příručka byla zpracována v roce 2009 jako reakce na výzvu Komise aktualizovat své pracovní postupy a připomínky Účetního dvora. Jedná se o stručný soubor zásadních pravidel, kterými lze dosáhnout výsledků použitelných ve vnitrostátních soudních a správních řízeních a využitelných pro subjekty Evropské unie. Dokument nevytváří právní účinky.

Příručka – operační postupy se skládá ze tří částí. První část obsahuje pověření a obecné zásady provádění činnosti. Druhá část je zaměřena na objasnění pravidel a postupů v průběhu vyšetřování a třetí část souvisí s právem jednotlivců v rámci vyšetřování.

Autoři očekávají od zpracování příručky – operační postupy upevnění vyšetřovacích postupů, zvýšení provozní efektivnosti a zajištění plného souladu vyšetřovacích postupů s právními požadavky.

2.7.1 Návrh reformy Evropského úřadu pro boj proti podvodům¹⁹

Evropská Komise přijala dne 17. března 2011 návrh reformy úřadu pro boj proti podvodům OLAFu. Cílem reformy je posílení účinnosti vyšetřovacích postupů a odpovědnosti úřadu. Reforma je zaměřena na posílení kapacity úřadu, účinnější vedení vyšetřování, ochranu práv vyšetřovaných osob a posílení spolupráce mezi úřadem a jeho strategickými partnery v boji proti podvodům.

Posílení odpovědnosti - reformou dojde k posílení dodržování základních lidských práv vyšetřovaných osob. Nově bude zaveden kontrolní postup pro případ nedodržení těchto procesních práv a nadále bude na činnost úřadu dohlížet dozorčí výbor.

Posílení účinnosti - účinnost vyšetřování je snižována následnými soudními opatřeními některých členských států. Reforma navrhuje posílení informační povinnosti v souvislosti s řešenými případy a souvisejícími sankcemi. K usnadnění spolupráce mezi správními úřady a OLAF by mělo být zřízeno kontaktní místo. Na základě zpráv OLAF o případu by měly členské státy přijmout opatření a na žádost předložit zprávu o těchto opatřeních. Reforma obsahuje dále návrh na povinnost OLAFu informovat dozorčí výbor o důvodech pro prodloužení vyšetřování v případech, jestliže nedojde k ukončení vyšetřování do 12 měsíců.

¹⁹ Zdrojem této kapitoly: EUROPA: *Reforma OLAF* [online]. [cit. 2011-11-21]. Dostupné z: <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/321&format=HTML&aged=0&language=CS&guiLanguage=en>>

Reformou by měl být zřízen vnitřní subjekt, který by byl k dispozici Generálnímu řediteli úřadu, při rozhodování o výběru prováděných vyšetřováních.

Rozvíjení spolupráce - reforma obsahuje návrh, zmocnění OLAFu k uzavírání správních dohod s příslušnými orgány třetích zemí.

V rámci spolurozhodovacího procesu je návrh předložen ke schválení Evropskému parlamentu a Radě EU.

2.8 Zelená kniha o budoucnosti DPH

Zelená kniha o budoucnosti DPH byla zveřejněna 1. prosince 2010 Evropskou komisí. Dokument je upraven materiálem COM (2010) 695. Zelená kniha o budoucnosti DPH slouží pro veřejnou konzultaci týkající se oblasti DPH. Obsahem Zelené knihy je širší okruh otázek pro konzultaci a zároveň nabízí prostor pro možné nápady a návrhy. Veřejná konzultace probíhala v období od 1. prosince 2010 do 31. května 2011. Cílem je tímto nalézt řešení na existující problémy v oblasti DPH a snaha o efektivnější, stabilnější a jednodušší systém DPH. Evropská komise na základě obdržených odpovědí vydala dne 6. prosince 2011 sdělení COM (2011) 851, kde zveřejnila závěry vyplývající z veřejné konzultace.²⁰

Obecné závěry z veřejné konzultace dle sdělení COM (2011) 851:

- hlavní překážkou účinného obchodování v rámci jednotného vnitřního trhu je rozdílnost systému DPH v jednotlivých státech Evropské unie,
- podnikům obchodujícím na mezinárodním trhu vznikají z důvodu nedostatečné harmonizace vyšší náklady na dodržování nutných předpisů, jakož i právní nejistota. Střední a malé podniky, které nemají k dispozici potřebné zdroje, aby se s tím vypořádaly, od mezinárodního obchodu upouštějí,
- rozdílnými daňovými pravidly v jednotlivých členských státech Evropské unie jsou ovlivněna rozhodnutí týkající se místa prodeje, nákupu a poskytnutí zboží či služby, čímž je narušena hospodářská neutralita DPH a fungování jednotného vnitřního trhu,
- v souvislosti s danými skutečností vyplynulo, že je snadnější a ziskovější podnikání s partnery mimo Evropskou unii,
- podpora zachování osvobození od daně, odchylek a snížené sazby v oblasti DPH,
- celkové přepracování DPH je dlouhodobým projektem,

²⁰ ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA: *Veřejná konzultace č. 1/2011 – Téma: Diskuse o budoucnosti daně z přidané hodnoty* [online]. [2011-11-26]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/dane_poplatky_11327.html?year=PRESENT

- členské státy nejsou ochotny podstoupit rizika spojená s reformou DPH, která by mohla způsobit snížení příjmů plynoucích z DPH. Členské státy připouští postupné změny, jejichž rizika, pozitiva a náklady jsou srozumitelné a zhodnocené.

Jako reakce na zveřejněnou Zelenou knihu o budoucnosti DPH byly dne 13. října 2011 přijaty návrhy **usnesení o budoucím systému DPH**.

Obsahem usnesení je zejména:

- snížení množství různých výjimek a sazeb, za účelem zajištění dostatečného příjmu z DPH a při současném zachování užitečné činnosti,
- usnesením je vyzvána komise, aby navrhla systém, který umožní členským státům osvobodit od DPH činnosti a transakce prováděné neziskovými organizacemi a aby zároveň zvážila zavedení limitu pro výjimku z DPH pro malé a střední podniky v rámci celé Evropské unie. Účelem je snížení administrativní zátěže, nákladů a jednodušší přístup na vnitřní trh,
- usnesení také navrhuje strategii „zelené“ DPH. Zavedení nižších sazeb DPH pro výrobky, které jsou šetrné k životnímu prostředí, a zvýšení tak jejich konkurenceschopnost vůči neekologicky vyráběným produktům s nižšími náklady na výrobu.²¹

2.9 Automatizovaný daňový informační systém²²

„Automatizovaný daňový informační systém (dále jen „ADIS“) je aplikačně technickou podporou české daňové správy“.²³ ADIS je určen pro územní finanční orgány České republiky a daňové subjekty. Slouží pro zkvalitnění české daňové správy a umožňuje její komunikaci s Evropskou unií. Součástí systému je aplikace daňový portál, která je k dispozici na internetových stránkách české daňové správy. Prostřednictvím daňového portálu mohou daňové subjekty podávat elektronická daňová přiznání.

Pomocí ADIS se komunikuje i s dalšími systémy. Získávají se např. data z katastru nemovitostí, obyvatelstva či registru motorových vozidel. Dochází k výměně dat s Českou národní bankou, která vede účty finančních úřadů České republiky. Poskytuje informace

²¹ EUROPA: *Evropský parlament/zpravodajství* [online]. [cit. 2011-12-1]. Dostupné z: <<http://www.europarl.europa.eu/news/cs/pressroom/content/20111012IPR29115/html/Podvody-pomoc-malým-firmám-a-podpora-ekoproduktů-prioritami-EP-pro-reformy-DPH>>

²² Zdrojem této kapitoly: GIST: *Divize ADIS* [online]. [cit. 2012-3-10]. Dostupné z: <<http://www.gist.cz/produkty/divize-adis/>>

²³ GIST: *Divize ADIS* [online]. [cit. 2012-3-10]. Dostupné z: <<http://www.gist.cz/produkty/divize-adis/o-projektu/>>

systemu státní sociální podpory týkající se nároku na sociální dávky fyzickým osobám a především zajišťuje mezinárodní výměnu informací v oblasti správy daní.

ADIS je rozdělen na 42 aplikačních oblastí viz příloha č. 1. Systém se skládá z jednotlivých modulů, které jsou zaměřeny na zpracování daňových přiznání, správu, evidenci, vybírání a vymáhání daní, převod financí oprávněným příjemcům a modulů systémové podpory.

Produkt ADIS je realizován od roku 1991. Systém se neustále vyvíjí a přizpůsobuje požadavkům Generálního finančního ředitelství, legislativě a uživatelům.

3. Harmonizace českého zákona o DPH s právem EU se zaměřením na daňové úniky

Systém DPH České republiky musí být v souladu s právem Evropské unie. ZDPH je považován za plně slučitelný s právem Evropské unie. Od vstupu České republiky do EU byl ZDPH několikrát novelizován. Novelty ZDPH jsou prováděny na základě závazku České republiky implementovat do českého právního řádu nové předpisy Evropské unie nebo v souvislosti s nutností samotného členského státu zákon novelizovat.

S účinností k 1. dubnu 2011 byla přijata významná novela ZDPH, jejíž ustanovení jsou z velké části zaměřena na eliminaci daňových úniků. Novela ZDPH byla provedena zákonem č. 47/2011 Sb.. Novela byla provedena jak z důvodu implementace evropského práva, tak z důvodu potřeby České republiky ZDPH novelizovat. Česká republika využila možnost Evropské unie, vyplývající ze směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a převzala do české legislativy režim přenesení daňové povinnosti, na vybrané komodity. Proti daňovým podvodům byla mimo ustanovení o systému přenesení daňové povinnosti přijata novelou ZDPH také opatření ručení za nezaplacenou daň a zvláštní způsob zajištění daně. Jedná se o rozsáhlou novelu ZDPH, která obsahuje mimo opatření zaměřených proti daňovým podvodům také řadu dalších ustanovení.

3.1 Daňové úniky a principy nejběžnějších podvodů v oblasti DPH

Přestože je daňový únik jedním z nejdiskutovanějších témat daňového práva, jeho definice a vymezení jsou nepřesné. Obecně můžeme za daňový únik považovat neplacení daní, které je v rozporu se zákonem. Je důležité rozlišovat daňový únik a vyhýbání se daňovým povinnostem. Při **vyhýbání se daňovým povinnostem** nedochází k porušení zákona. Jedná se o legální daňový únik. Jsou využívány prostředky, kterými lze zákon obejít, aniž by došlo k jeho porušení. Naopak **daňový únik**, tedy přímé porušení daňového zákona, je nelegální. Daňové delikty jsou v každém státě posuzovány jinou silou. V České republice se jedná o trestný čin. Mezi vyhýbáním se daňovým povinnostem a daňovým únikem je tenká hranice a daňový subjekt může snadno hranici překročit.

Můžeme říci, že daňové úniky u DPH patří mezi nejrozšířenější podvody v oblasti daní. Dle ředitele Generálního finančního ředitelství Ing. Jana Knížka se velikost daňových úniků

u DPH v České republice odhaduje na deset až patnáct miliard Kč ročně. Napomáhá k tomu jednoduchost jak základních způsobů daňových podvodů, tak nestálost, neurčitost a složitost českého daňového zákona. Tyto skutečnosti vedou k neochotě daňových subjektů dodržovat daňovou legislativu.

S problémem vysokých daňových úniků u DPH se potýká celá Evropa. Evropská unie podniká opatření, viz kapitola 2, která by měla snížit výši daňových podvodů. Česká republika v této souvislosti přijala s účinností od 1. dubna 2011 novelu ZDPH. Novela zákona obsahuje ustanovení, jejichž přijetí by mělo napomoci snížit daňové úniky. Zároveň byl novelou zákona splněn závazek České republiky harmonizovat ZDPH s předpisy Evropské unie. Opatření proti daňovým únikům se neustále zdokonalují a přizpůsobují současnému tržnímu prostředí. Jedná se však o dlouhodobý proces a jeho výsledky nemusí být okamžité. Se současným vývojem trhu je kontrola všech daňových subjektů nemožná a poctivost poplatníků není příliš vysoká. Jestliže obchodník vstupuje na trh s myšlenkou obohatit se prostřednictvím daňových podvodů, je ve většině případů pravděpodobné, že bude úspěšný. Dochází k časové prodlevě mezi uskutečněním daňového podvodu a tím, než finanční orgány na podvod přijdou. V České republice zajišťuje správu daní Generální finanční ředitelství, které zastřešuje 8 finančních ředitelství a přibližně 200 finančních úřadů. Finanční orgány používají pro správu daní automatizovaný daňový informační systém ADIS, viz kapitola 2.10. Česká republika se také snaží ovlivnit daňové úniky posílením spolupráce mezi českou daňovou správou a celní správou.

V současnosti se nejvíce daňových podvodů uskutečňuje v rámci obchodování s pohonnými hmotami, ve stavebnictví a začínají se rozšiřovat podvody spojené s dovozem dřeva. V následujících kapitolách jsou uvedeny principy nejčastěji se vyskytujících daňových podvodů v oblasti DPH.

3.1.1 Neoprávněné uplatňování nároku na odpočet daně

Ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH vymezuje právo na odpočet daně následujícím způsobem:

Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování:

- a) zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,

- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 ZDPH s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží nebo
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5 ZDPH.

Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona:

- a) na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nemovitost, která mu byla nebo má být převedena, anebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,
- b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo
- c) uvedení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností do stavu způsobilého k užívání, pokud plátce použije tento majetek pro účely, pro které má nárok na odpočet daně.

Jestliže si daňový subjekt uplatní nárok na odpočet daně, který není v souladu se zákonem, jedná se o neoprávněné uplatnění daně na vstupu. Nejčastější případy neoprávněného nároku na odpočet daně vznikají využitím fiktivních přijatých faktur a uplatňováním nákupů určených pro osobní potřebu. Daňový subjekt si nezákonně v daňovém přiznání uplatní nárok na odpočet a sníží tak svoji výslednou daňovou povinnost. V případech, kdy poplatník DPH má běžně výslednou daňovou povinnost a najednou vznikne poplatníkovi nadměrný odpočet, stává se většinou předmětem zájmu finančního úřadu a často následuje daňová kontrola. Nadměrný odpočet daně může být jistě oprávněný, ale jestliže je nadměrný odpočet ve vyšších částkách a jedná se o jednorázové odchýlení od běžné výsledné skutečnosti, většinou dochází k porušení zákona. Poplatníkům, kteří se z velké části zabývají vývozem zboží nebo dodávkami do jiného členského státu Evropské unie, většinou vychází výsledná daňová povinnost nadměrný odpočet. Tito poplatníci mají po prověření v ADIS nastaveny speciální parametry tak, aby systém stále neupozorňoval správce daně na možný problém. Daňové úniky vznikající využitím fiktivních faktur či uplatňováním nákupů určených pro soukromé účely mají vliv jak na DPH, tak i na daň z příjmu.

➤ **Fiktivní faktury**

Podvod je založen na principu, kdy si daňový subjekt uplatní nárok na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění, která ve skutečnosti nikdy nevznikla. Jsou vystaveny fiktivní faktury. Odběratel přijaté faktury nezaplatí a zároveň si v daňovém přiznání k DPH uplatní

daň na vstupu a sníží svoji daňovou povinnost. Při daňové kontrole se většinou zjistí, že přijaté faktury jsou od nekontaktních dodavatelů nebo dodavatelů, kteří se subjektem neobchodují a nikdy dané faktury nevystavili, nebo je vystavili a nepřiznali, nebo přiznali a neodvedli. Často se zjistí, že odběratel v termínu splatnosti faktury neměl ani na běžném účtu k dispozici potřebnou sumu financí pro zaplacení faktury.

➤ **Prostřednictvím uplatňování nákupů pro osobní potřebu**

Daňový subjekt si uplatní nárok na odpočet daně z nákupu, který je určený pro vlastní potřebu a nesouvisí s jeho ekonomickou činností. Daňový subjekt si v daňovém přiznání uplatní daň na vstupu a sníží tak svou výslednou daňovou povinnost.

3.1.2 Neohlášené účty poskytovatelů platebních služeb využívané k podnikatelské činnosti

Dle § 125 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) je daňový subjekt, který obdrží povolení nebo získá oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, které jsou předmětem daně, nebo jejíž výsledky jsou předmětem daně, povinen do 30 dnů podat přihlášku k registraci u příslušného správce daně. V přihlášce k registraci je daňový subjekt povinen uvést mimo jiné dle § 127 odst. 1 písm. e) daňového řádu čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb, jakož i u poskytovatelů platebních služeb v zahraničí, pokud jsou užívány v souvislosti s činností, která je zdrojem příjmů, které jsou předmětem daně, nebo jejíž výsledky jsou předmětem daně.

Daňový subjekt se může zaregistrovat k DPH v rámci všeobecné registrace při zahájení podnikatelské činnosti, viz výše. Jestliže se poplatník z jakýchkoliv důvodů registruje k DPH později, uvádí do tiskopisu „Přihláška k registraci k dani z přidané hodnoty“ viz příloha č. 2 už pouze jeden účet u poskytovatelů platebních služeb, který bude využívat pro úhradu vlastní výsledné daňové povinnosti finančnímu úřadu. Správce daně má čísla účtů všech poskytovatelů platebních služeb využívaných k podnikatelské činnosti již z prvotní registrace.

Daňový subjekt, který nenahlásí všechny bankovní účty využívající ke své podnikatelské činnosti, se tímto dopouští porušení zákona. Principem daňového podvodu je, že daňový subjekt přijímá platby za uskutečněná zdanitelná plnění ve prospěch bankovních účtů nenahlášených na finančním úřadě a v daňovém přiznání nepřizná za tato plnění daň na výstupu. Dojde tak ke snížení výsledné daňové povinnosti. V mnoha případech dochází k odhalení daňového úniku při kontrole údajů uvedených v automatizovaném daňovém

informačním systému, kdy nesouhlasí subjektem přiznaná daň na výstupu s daňovými doklady a na dokladech je uvedený nenahlášený účet poskytovatelů platebních služeb.

3.1.3 Kolotočové podvody²⁴

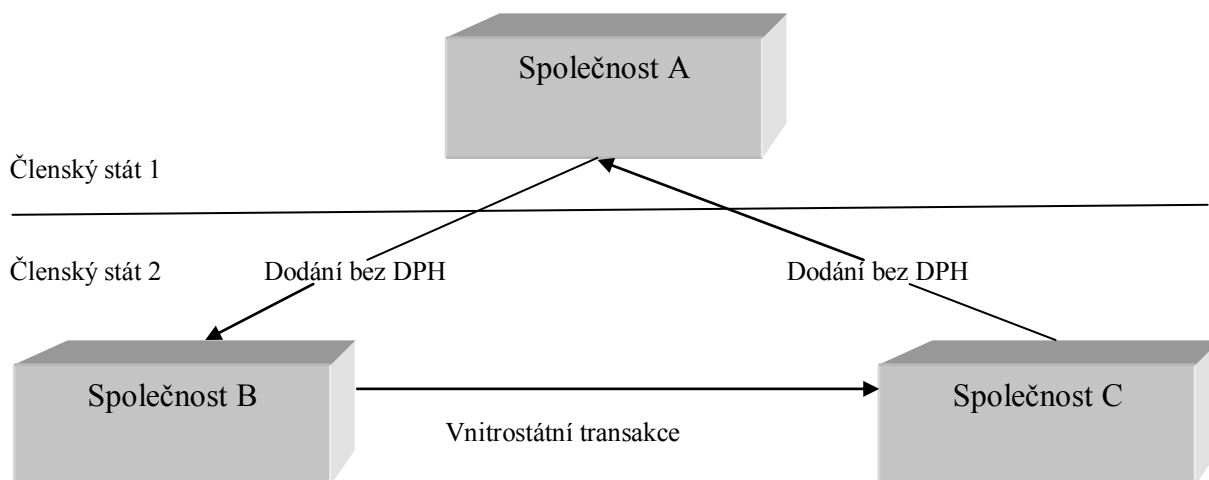
Kolotočové podvody vznikají při dodávkách zboží, které jsou uskutečňovány řetězovitě za sebou, kdy v určitém místě řetězce dojde ke krácení daně a DPH není odvedena. Příslušný plátce daně přestane následně existovat nebo nelze dohledat. Kolotočové podvody se uskutečňují v rámci intrakomunitárních plnění, a to minimálně ve dvou členských státech Evropské unie.

Princip podvodu

Kolotočového podvodu se účastní tři subjekty registrované v členských státech Evropské unie. Níže popsany mechanismus je pouze teoretický, v případě tří společností je kolotočový podvod průhledný. Společnost A dodá zboží společnosti B, která je registrovaná jako plátce v jiném členském státě Evropské unie. Dodání zboží do jiného členského státu je dle § 64 ZDPH osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Společnost B, která zboží pořídila, přizná daň na výstupu za nákup uvedeného zboží a zároveň si uplatní nárok na odpočet DPH, protože deklaruje, že toto zboží využila ke zdanitelným plněním. Transakce se stává daňově neutrální. Následně společnost B prodá zboží společnosti C, která je jako plátce daně registrovaná ve stejném státě. Jedná se o vnitrostátní transakci, kde ekonomický subjekt je povinen při uskutečnění zdanitelného plnění přiznat daň na výstupu. Společnost B vystaví daňový doklad se základem daně a DPH, avšak daň neodvede. Společnost C, která netuší, že společnost B daň neodvedla, si za přijaté zdanitelné plnění uplatní nárok na odpočet daně na vstupu a dodá zboží do jiného členského státu. Je-li zboží opět dodáno společnosti A, celý kolotoč se uzavírá. Společnost B ve většině případů používá neoprávněně daňové identifikační číslo a potom co neodvede DPH, zmizí. Objevují se i případy, kdy nedochází ke skutečnému pohybu zboží a vystavují se pouze fiktivní faktury. Princip kolotočového podvodu ilustruje obr. 3.1.

²⁴ ČAPEK, Ondřej. EU navrhuje opatření pro boj s daňovými podvody. *Finanční management* [online]. 2008, č. 11 [cit. 2012-08-03]. Dostupné z: http://ihned.cz/download/DOT_nwsltr/FinManagement_2008_11.pdf

Obr. 3.1: Schéma kolotočového podvodu



Zdroj: ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

Součástí kolotočového podvodu jsou často osoby, které netuší, že jsou zapojeny do řetězce podvodů. Přítomnost nevinných subjektů má vytvořit větší rozestupy mezi pořízením zboží na začátku řetězce a dodáním zboží na konci řetězce. Kolotočové podvody jsou pak méně průhledné a těžko odhalitelné. Obdobné podvody řešil i Evropský soudní dvůr. Mezi nejznámější kauzy patří např. kauza Optigen.

Judikát SDEU: č. j. C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (spojené věci)²⁵

Věc: Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd v. Commissioners of Customs & Excise (PO)

Společnosti Optigen, Fulcrum a Bond House se především zabývaly nákupem mikroprocesorů od společností se sídlem ve Velké Británii a dále je prodávaly odběratelům v jiném členském státě Evropské unie. Společnost Optigen požádala o vrácení DPH za červen roku 2002 v částce převyšující 7 mil. GBP. Rozhodnutím Commissioners byla žádost o vrácení částky společnosti zamítnuta. Ze skutečností vyplynulo, že plnění byla uskutečněna v rámci kolotočových dodávek, jejichž součástí byl bez vědomí společnosti Optigen subjekt dlužný DPH, který zmizel a DPH neodvedl. Evropský soudní dvůr rozhodl, že nárok na odpočet daně na vstupu osoby povinné k dani, která uskutečnila zdanitelná plnění a je součástí řetězce dodávek, které byly zasaženy podvodem bez jejího vědomí, nemůže být dotčen těmito okolnostmi.

²⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 349 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

Z rozhodnutí Evropského soudního dvora týkajícího se kolotočových podvodů vyplývá, že každá transakce uskutečněná v rámci kolotočového podvodu musí být z hlediska předmětu daně a nároku na odpočet daně posuzována samostatně. Nárok na odpočet daně je součástí systému DPH a právo na jeho uplatnění nemůže být dotčeno skutečností, že dodání zboží je součástí podvodného řetězce, o kterém subjekt nevěděl a nemohl vědět.

Novelou provedenou zákonem č. 47/2011 Sb. byla s platností od 1. dubna 2011 nově do ZDPH zakotvena ustanovení **ručení za nezaplacenou daň**, viz kapitola 3.4 a **režim přenesení daňové povinnosti**, viz kapitola 3.3. Nová ustanovení mají přinést snížení daňových úniků souvisejících s kolotočovými podvody.

3.1.4 Daňové úniky ve stavebnictví

Stavební a montážní práce jsou rozšířenou oblastí výskytu daňových úniků v České republice. U stavebních prací dochází ve velké míře k vědomě nesprávnému uplatnění snížené sazby daně, a tím nižšímu odvodu DPH. Časté daňové podvody ve stavebnictví se také týkaly nároku na odpočet daně. Příjemce zdanitelného plnění si z přijatých stavebních prací uplatňoval nárok na odpočet daně, i když plátce, který toto plnění uskutečnil, daň nezaplatil nebo vůbec nepřiznal. V důsledku toho docházelo k vysokým daňovým únikům. Novela ZDPH provedená zákonem č. 47/2011 Sb. platná k 1. dubnu 2011 zavedla na určité oblasti **režim přenesení daňové povinnosti** neboli reverse charge.

U stavebních a montážních prací vstoupil režim přenesení daňové povinnosti v platnost k 1. lednu 2012. Přenesením daňové povinnosti vzniká příjemci povinnost přiznat DPH za přijatá zdanitelná plnění s možností uplatnění nároku na odpočet daně. Povinnost přiznat DPH se tedy přenesla z poskytovatele stavebních prací na příjemce, viz kapitola 3.3. Režim má zabránit neoprávněnému uplatnění nároku na odpočet daně.

➤ Sazby daně ve stavebnictví

Uplatnění snížené sazby daně u poskytnutých stavebních či montážních prací musí být v souladu se ZDPH. U stavebních a montážních prací dochází k situacím, kdy daňový subjekt uplatní místo základní sazby daně sazbu daně sníženou s cílem snížit svoji daňovou povinnost. Takové jednání je protiprávní. ZDPH obsahuje ustanovení, kterými je vymezeno použití snížené sazby DPH na bytové výstavby a stavby pro sociální bydlení.

Dle ustanovení § 48 ZDPH **Sazby daně u bytové výstavby**²⁶ se snížená sazba daně použije při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství, vymezenou stavebním zákonem, nebo v souvislosti s opravou těchto staveb, a to bez ohledu na to, zda splňují požadavky na kategorii stavby pro sociální bydlení.

ZDPH definuje pojmy vztahující se k sazbám daně u bytové výstavby v § 48 odst. 2 ZDPH následovně:

Bytový dům – stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena.

Rodinný dům – stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena, a v níž jsou nejvýše 3 samostatné byty, nejvýše 2 nadzemní a 1 podzemní podlaží a podkroví.

Byt – soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení.

Dle § 48a ZDPH **Sazby daně u staveb pro sociální bydlení**²⁷ se použije snížená sazba daně při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby pro sociální bydlení, včetně jejího příslušenství, změnou dokončené stavby pro sociální bydlení vymezenou stavebním zákonem, včetně jejího příslušenství, nebo v souvislosti s opravou této stavby. Snížená sazba daně se uplatní také při poskytnutí stavebních a montážních prací, kterými se bytový dům, rodinný dům, byt nebo prostor, který byl určen k jiným účelům než k bydlení, mění na stavbu pro sociální bydlení.

V § 48a odst. 4 ZDPH jsou uvedeny následující stavby pro sociální bydlení:

- byt pro sociální bydlení,
- rodinný dům pro sociální bydlení,
- bytový dům pro sociální bydlení,
- ubytovací zařízení pro ubytování příslušníků bezpečnostních sborů podle zákona o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů nebo pro ubytování státních zaměstnanců,
- zařízení sociálních služeb poskytující pobytové služby podle zákona o sociálních službách,

²⁶ Zákonem č. 370/2011 Sb., se § 48 zrušuje s účinností dnem 1. ledna 2013.

²⁷ Zákonem č. 375/2011 Sb., se § 48a zrušuje s účinností dnem 1. ledna 2013.

- školská zařízení pro výkon ústavní výchovy nebo ochranné výchovy a pro preventivně výchovnou péči, jakož i střediska výchovné péče, podle zákona upravujícího výkon této výchovy,
 - internáty škol samostatně zřízených pro žáky se zdravotním postižením podle školského zákona,
 - kojenecké ústavy a dětské domovy pro děti do 3 let věku,
 - zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc a zařízení pro výkon pěstounské péče poskytující péči podle zákona o sociálně-právní ochraně dětí,
 - speciální lůžková zařízení hospicového typu,
 - domovy péče o válečné veterány,
- a to včetně jejich příslušenství.

ZDPH definuje pojmy vztahující se k sazbám daně u staveb pro sociální bydlení v § 48a odst. 5 až 8 ZDPH následovně:

Byt pro sociální bydlení – byt, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m². Celkovou podlahovou plochou bytu pro sociální bydlení se rozumí součet podlahových ploch všech místností bytu, včetně místností, které tvoří příslušenství bytu. Do celkové podlahové plochy bytu pro sociální bydlení se nezapočítává podíl na společných částech domu.

Rodinný dům pro sociální bydlení – rodinný dům, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 350 m². Celkovou podlahovou plochou rodinného domu pro sociální bydlení se rozumí součet podlahových ploch všech místností rodinného domu.

Bytový dům pro sociální bydlení – bytový dům, v němž nejsou jiné byty než byty pro sociální bydlení.

Místnost – místně a prostorově uzavřená část stavby, vymezená podlahovou plochou, stropem a pevnými stěnami.

Při určení sazby daně u stavebních a montážních prací se daňový subjekt musí řídit těmito ustanoveními. Subjekt má právo v souladu s ustanovením § 47a ZDPH požádat Generální finanční ředitelství o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda je zdanitelné plnění z hlediska sazby daně správně zařazeno do základní nebo snížené sazby daně. Generální finanční ředitelství službu poskytuje za poplatek ve výši 10 000 Kč.

3.1.5 Daňové podvody s pohonnými hmotami

Podvody související s pohonnými hmotami mají největší podíl na celkovém objemu daňových úniků v České republice. Vysoké daňové zatížení, celková spotřeba pohonných hmot a jejich rychlá obrátkovost přitahují daňové podvodníky. Podvody s pohonnými hmotami jsou pro subjekty, které se podvodu dopouštějí nejvíce ziskové. Na pohonné hmoty se vztahuje spotřební daň a DPH. Celkové daňové zatížení tvoří více jak polovinu konečné ceny pohonných hmot. Podvodníci tak podvodem můžou přijít k peněžnímu obnosu v řádech milionů korun.

Spotřební daň z minerálních olejů upravuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen „ZSPD“). Dle § 4 ZSPD je *plátcem spotřební daně* právnická nebo fyzická osoba:

- a) která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, oprávněným odesílatelem nebo výrobcem, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu, nebo v souvislosti se ztrátou nebo znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně,
- b) jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit
 - 1) při dovozu,
 - 2) v případě použití vybraných výrobků osvobozených od daně pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje,
 - 3) v případě použití vybraných výrobků, u nichž byla vrácena daň, pro jiné účely, než na které se vrácení daně vztahuje,
 - 4) v případě ztráty nebo znehodnocení vybraných výrobků,
- c) která uplatňuje nárok na vrácení daně, pokud tento zákon nestanoví jinak,
- d) která poskytla zajištění daně při dopravě vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, při níž došlo k porušení tohoto režimu; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na porušení tohoto režimu podílela, pokud si byla tohoto porušení vědoma nebo pokud lze důvodně předpokládat, že si ho vědoma být měla,
- e) jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při přijetí vybraných výrobků uvedených do libovolného daňového oběhu v jiném členském státě pro účely podnikání nebo určených k plnění úkolů veřejnoprávního subjektu nebo při ukončení dopravy vybraných výrobků určených pro účely podnikání,

- f) která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela,
- g) které vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při přechodu nebo převodu vlastnického práva k nezdaněným vybraným výrobkům a podobně, nebo
- h) která je daňovým zástupcem pro zasílání vybraných výrobků z jiného členského státu na daňové území České republiky; pokud právnická nebo fyzická osoba neustanoví daňového zástupce nebo pokud ustanovený daňový zástupce neplní povinnosti, stává se plátcem daně příjemce.

Dále je také dle § 44 ZSPD **plátcem daně z minerálních olejů** právnická nebo fyzická osoba, kterým vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit:

- a) při použití nebo prodeji minerálních olejů, které nebyly zdaněny nebo u nichž byla uplatněna sazba daně nižší než sazba daně stanovená pro daný účel použití, pro účely, pro které je stanovena vyšší sazba daně,
- b) při použití nebo prodeji směsí minerálních olejů určených pro pohon dvoutaktních motorů za účelem pohonu jiných než dvoutaktních motorů,
- c) při použití nebo prodeji minerálních olejů pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla, bez ohledu na způsob spotřeby tepla,
- d) při použití nebo prodeji přísady či plnidla do minerálních olejů,
- e) při prodeji nebo bezplatném předání odpadních olejů, které nebyly zdaněny, ke konečné spotřebě pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla
- f) při použití odpadních olejů, které nebyly zdaněny, pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla

Základem daně z minerálních olejů je dle § 47 ZSPD množství minerálních olejů vyjádřené v 1000 l při teplotě 15 °C, v případě těžkých ropných olejů a zkapalněných ropných plynů množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti. Rozhodující je množství minerálních olejů v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

Sazby daně z minerálních olejů dle § 48 odst. 1 ZSPD znění jsou uvedeny, viz Tab. 3.1.

Tab. 3.1: Sazby daně z minerálních olejů

Kód nomenklatury	Text	Sazby daně
2710	motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova do 0,013 g/l včetně	12 840 Kč/1000 l
	motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova nad 0,013 g/l	13 710 Kč/1000 l
	střední oleje a těžké plynové oleje podle §45 odst. 1 písm. b)	10 950 Kč/1000 l
2710	těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. c)	472 Kč/t
	odpadní oleje podle § 45 odst. 1 písm. d)	660 Kč/1000 l
2711	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. e)	3 933 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. f)	0 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1. písm. g)	1 290 Kč/t

Zdroj: § 48 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění

Sazbu daně z přidané hodnoty z minerálních olejů upravuje ZDPH. Dle tohoto zákona je na minerální oleje uplatňována základní sazba DPH, tedy 20%. Do konečné ceny benzínu a nafty se promítá, jak již bylo zmíněno, spotřební daň a DPH. Spotřební daň je součástí daňového základu pro výpočet DPH. Postup výpočtu zdanění benzínu a nafty viz Tab. 3.2. Pro potřeby výpočtu je uvedena průměrná cena benzínu a nafty ke dni 20. března 2012.²⁸

Tab. 3.2: Výpočet zdanění benzínu a nafty v České republice

Text	Benzín	Nafta
Průměrná cena	36,99 Kč/l	36,83 Kč/l
Spotřební daň za litr	12,84 Kč	10,95 Kč
Sazba DPH	20%	20%
DPH za litr	$36,99 \cdot (20 \div 120) = \mathbf{6,17 \text{ Kč}}$	$36,83 \cdot (20 \div 120) = \mathbf{6,14 \text{ Kč}}$
Celkové zdanění (v Kč)	19,01 Kč	17,09 Kč
Zdanění (v %) z ceny	51,39%	46,40%

Zdroj: FINANCE.CZ: *spotřební daň – minerální olej* [online]. [cit. 2012-03-20]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane/spotrebni-dane/mineralni-olej/>

²⁸ KURZYCZ: *Vývoj ceny benzínu, nafty, aktuální cena a podrobný graf* [online]. [cit. 2012-03-20]. Dostupné z: <http://www.kurzy.cz/komodity/benzin-nafta-cena/>

Průměrnou cenu benzínu v České republice tvoří z poloviny DPH a spotřební daň viz Tab. 3.2. Vysoká míra zdanění láká daňové subjekty k daňovým podvodům.

Cena pohonných hmot v České republice patří k nejvyšším v Evropě. Avšak výše spotřební daně, která je uvalována na pohonné hmoty, je v porovnání s ostatními státy Evropské unie spíše podprůměrná, viz příloha č. 3. Vysoké ceny pohonných hmot v České republice jsou dány spíše prodejci, kteří si k ceně přidávají vysokou marži, nežli fiskální politikou státu.

Snížení spotřební daně z minerálních olejů není v současné době aktuální. Její snížení by mohlo vést ke zvýšení marže prodejců a cena pohonných hmot by klesla minimálně. Jelikož je elasticita poptávky po pohonných hmotách velmi malá, znamenalo by snížení spotřební daně z minerálních olejů spíše propad veřejných rozpočtů.²⁹

Dále jsou uvedeny nejčastější způsoby daňových podvodů v rámci obchodování s pohonnými hmotami.

➤ **Dovoz pohonných hmot**³⁰

V současné době se rozmáhají daňové podvody související s dovozem pohonných hmot. Společnost doveze ze zahraničí pohonné hmoty a prodá je na českém trhu. V České republice se zaregistruje jako plátce spotřební daně a DPH, avšak peníze neodvede. Společnost následně prohlásí sama na sebe konkurz nebo je zrušena s likvidací. Stejně osoby za čas založí novou společnost a situace se opakuje. Obchody jsou většinou prováděny prostřednictvím tzv. bílých koní, kteří jsou dosazováni do statutárních orgánů společností.

Jiný způsob daňového podvodu je založen na tom, že společnost daň na výstupu sice přizná, ale neodvede. Peníze pak převede prostřednictvím fiktivních pokut do zahraničí, většinou do daňových rájů. Neodvedení daně na výstupu z důvodu nedostatku finančních prostředků není trestným činem. Česká republika žádala Evropskou unii o výjimku ve věci uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a ZDPH na pohonné hmoty. Přenesením daňové povinnosti by došlo k eliminaci těchto podvodů, jelikož by daň platil konečný spotřebitel, tedy benzinová pumpa. Evropská unie výjimku pro Českou republiku neschválila.

²⁹ MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY: *Rozhovor s Miroslavem Kalouskem, ministrem financí* [online]. [cit. 2012-03-30]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ministr_67659.html>

³⁰ ČESKÁ TELEVIZE: *Bílí koně a daňové úniky – principy podvodů z 90 let se vracejí* [online]. [cit. 2012-03-30]. Dostupné z: <<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/160515-bili-kone-a-danove-uniky-principy-podvodu-z-90-let-se-vraceji/>>

➤ **Nezahrnutá spotřební daň**

Pohonné hmoty jsou zatíženy spotřební daní a DPH. V případě, že do základu DPH není zahrnuta spotřební daň, dochází ke krácení daně na výstupu.

Mezi způsoby, kterými by bylo možné snížit daňové úniky u pohonných hmot, patří uplatňování již zmíněného režimu přenesení daňové povinnosti, který však dle Evropské unie není možné aplikovat na komoditu pohonných hmot. Výjimka pro Českou republiku nebyla schválena. Další možností jak zabránit daňovým únikům, by mohlo být zpřísnění obchodních podmínek či zavedení licencí pro obchodníky s pohonnými hmotami, které by mohly přinést usnadnění kontroly ze strany finančních orgánů.

Vedle daňových úniků u pohonných hmot dochází v současné době k nárůstu daňových podvodů souvisejících s dovozem dřeva. Jedná se o dřevo dovážené především z Bulharska a Rumunska. Vzhledem ke skutečnosti, že se měří kulatina na kubické metry nelze poznat, zda nebylo dřevo dovezeno dvakrát. Daňovým podvodem jsou ohroženy v podstatě všechny komodity, které jsou rychle obchodovatelné. Jedná se dále např. o emisní povolenky upravené v § 92d ZDPH a zlato upravené v § 92b ZDPH.

3.2 Vývoj harmonizace daně z přidané hodnoty³¹

Počátky harmonizace DPH byly úzce spjaty s cílem vytvořit jednotný vnitřní trh, tedy umožnit volný pohyb zboží, služeb, osob a kapitálu mezi členskými státy. Jedním z předpokladů fungování společného trhu bylo harmonizovat DPH, která se v jednotlivých členských státech výrazným způsobem odlišovala. Rozdílné nepřímé zdanění v rámci jednotného vnitřního trhu by totiž mělo negativní vliv na vzájemné obchodování. S nárůstem intrakomunitárních obchodů se potřeba harmonizace zvyšovala, a to také z důvodu nutnosti spolupráce členských států v souvislosti s daňovými úniky. Již od začátku bylo zřejmé, že proces harmonizace bude dlouhodobou záležitostí. DPH je nástrojem fiskální politiky každého státu a je tedy logické, že se jednotlivé státy nechtějí vzdát plně své suverenity. První fáze harmonizace spočívala v zavedení jednotného systému zdanění, druhá fáze pak ve sladění legislativy a sblížení daňových sazeb.

³¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

3.2.1 Harmonizace v rámci Evropské unie

V Evropě byly používány dva systémy nepřímého zdanění. Francie jako jediný stát používala systém DPH. Ostatní země, tedy Belgie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemí používaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu. Principem systému daně z obratu je přímo úměrný růst daňového zatížení s délkou výrobního cyklu. Částka zdaněná u jednoho výrobce se promítla do obratu u dalšího výrobce a byla opět zdaněna. Výrobci jednotlivých výrobních fází tak mohli svou integrací ovlivnit výši daňového zatížení.

Harmonizace DPH byla prováděna především pomocí směrnic a její proces stále pokračuje.

V roce 1967 byla přijata **První směrnice Rady 67/227/EHS** ze dne 11. dubna 1976 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Směrnice ukládala povinnost členským státům nahradit do 1. ledna 1970 stávající systém daně z obratu jednotným systémem DPH. Směrnicí byla DPH definována jako obratová všeobecná daň ze spotřeby, která je stanovena procentem z prodejní ceny a uvalována na všechny služby a zboží.

Rozhodnutí o zavedení jednotného systému zdanění a zrušení kumulativní kaskádové daně z obratu bylo jednoznačné. Setrvání při dvou systémech zdanění bylo sice možné, ale musel by být zaveden složitý systém refundací, přičemž by byla jeho kontrola značně náročná. Především z důvodu duplicitnosti daně z obratu Evropská komise rozhodla o zavedení DPH ve všech členských státech.

Druhá směrnice 67/228/EHS, která byla přijata v roce 1967 vymezila předmět a základní pojmy DPH jako je místo zdanitelného plnění, dodání zboží, poskytnutí služby, území sátu, plátce daně.

Předmětem DPH dle druhé směrnice byl prodej zboží a poskytování služeb plátcem daně za úplatu na území členské země a dovoz zboží.

Směrnice umožňovala členským zemím přijmout do své národní legislativy zvláštní ustanovení, která by zamezovala daňovým únikům a stanovila zvláštní režim zdaňování pro malé podniky a subjekty působící v zemědělství. Směrnice povolovala členským státům zavedení různých sazeb DPH a rozdělení vybraného okruhu výrobků do snížené či zvýšené sazby daně.

Třetí směrnici 69/463/EHS byl prodloužen termín přijetí DPH pro Belgii do roku 1972.

Čtvrtou směrnici 71/401/EHS a **Pátou směrnici 72/250/EHS** byl prodloužen termín přijetí DPH pro Itálii do roku 1973.

V roce 1977 byla přijata **Šestá směrnice Rady 77/388/EHS** ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkající se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „Šestá směrnice“). Cílem šesté směrnice bylo odstranit odlišná ustanovení národních systémů a harmonizovat národní legislativy členských států v souladu s první a druhou směrnicí, a to především v oblasti zdaňování dovozu a vrácení daně při vývozu. Směrnice upravuje zejména pravidla pro stanovení základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně a další. Směrnicí je sjednocen výklad základních pojmů, a to předmět daně, zdanitelné plnění, osoby povinné k dani a místo zdanitelného plnění.

Předmět daně dle čl. 2 Šesté směrnice

Dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani a dovoz zboží.

Osoby povinné k dani dle čl. 4 Šesté směrnice

Jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně hospodářskou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Za hospodářskou činnost se považuje činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

Zdanitelná plnění dle čl. 5, 6, 7 Šesté směrnice

Dodání zboží, poskytování služeb a dovoz zboží.

Místo zdanitelného plnění dle čl. 8, 9 Šesté směrnice

U dodání zboží – v případě dodání zboží, které je odesíláno nebo přepravováno, se jedná o místo, kde se zboží nachází v době, kdy se začíná uskutečňovat přeprava nebo odesílání zboží. Je-li zboží instalováno nebo smontováno, jedná se o místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Není-li zboží odesíláno ani přepravováno, je místem zdanitelného plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.

U poskytnutí služby – v případě poskytnutí služby se jedná o místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž poskytuje služby, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.

Směrnice dává členským státům menší prostor pro vlastní úpravu národní legislativy. Záměrem Šesté směrnice bylo mimo jiné i zajištění financování Společenství z výnosů plynoucích jednotlivým členským státům z DPH. Šestá směrnice patří mezi nejvýznamnější

směrnice v oblasti harmonizace nepřímých daní, o čemž svědčí i skutečnost, že prošla 32 novelizacemi a stala se podkladem pro novou směrnici 2006/112/ES.

Mezi další významné směrnice můžeme zařadit směrnici Rady **91/680/EHS**, kterou byly zrušeny daňové hranice uvnitř Společenství a směrnici Rady **92/77/EHS**, která stanovila minimální sazby DPH.

Jak již bylo zmíněno, druhá fáze harmonizace DPH byla zaměřena na sblížování daňových sazeb. V rámci sblížení pak bylo cílem sjednotit počet daňových sazeb a samotné daňové sazby či pásma, ve kterých se budou daňové sazby pohybovat. Byly zavedeny dva druhy daňových sazeb, a to:

- základní sazba DPH,
- snížená sazba DPH.

V roce 1989 byla Komisí navržena rozmezí pro základní sazbu daně ve výši 14% až 20% a pro sníženou sazbu daně ve výši 4% až 9%.

Směrnici Rady 92/77/EHS byla s účinností od 1. ledna 1993 zavedena minimální hranice sazeb DPH, a to následovně:

- 15% pro základní sazbu daně,
- 5% pro sníženou sazbu daně.

Směrnice umožňovala členským státům používat ve svých daňových systémech i nižší sníženou sazbu daně, a to po přechodné období. Toto období bylo **směrnici Rady 2007/75/ES** prodlouženo až do zavedení konečného režimu.

Termín pro zavedení minimální základní sazby daně byl taktéž prodloužen řadou směrnic. Poslední směrnice prodloužila tento termín až do 31. prosince 2015.

Šestá směrnice prošla řadou podstatných novelizací. Z důvodu zachování přehlednosti a srozumitelnosti byla šestá směrnice přepracovaná a nahrazena novou **směrnici Rady 2006/112/ES** ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty tzv. Recast (dále jen „směrnice 2006/112/ES“). Směrnice nabyla účinnosti k 1. lednu 2007. Nepřinesla v podstatě žádné nové věcné změny, v jejím závěru je uveden seznam právních předpisů, které jsou touto směrnicí zrušeny. Přílohou směrnice je mimo jiné seznam činností, na které může být použita snížená sazba daně.

Směrnice 2006/112/ES prošla od svého schválení již mnoha novelizacemi a byla mnohokrát doplňována. Mezi nejvýznamnější řadíme:

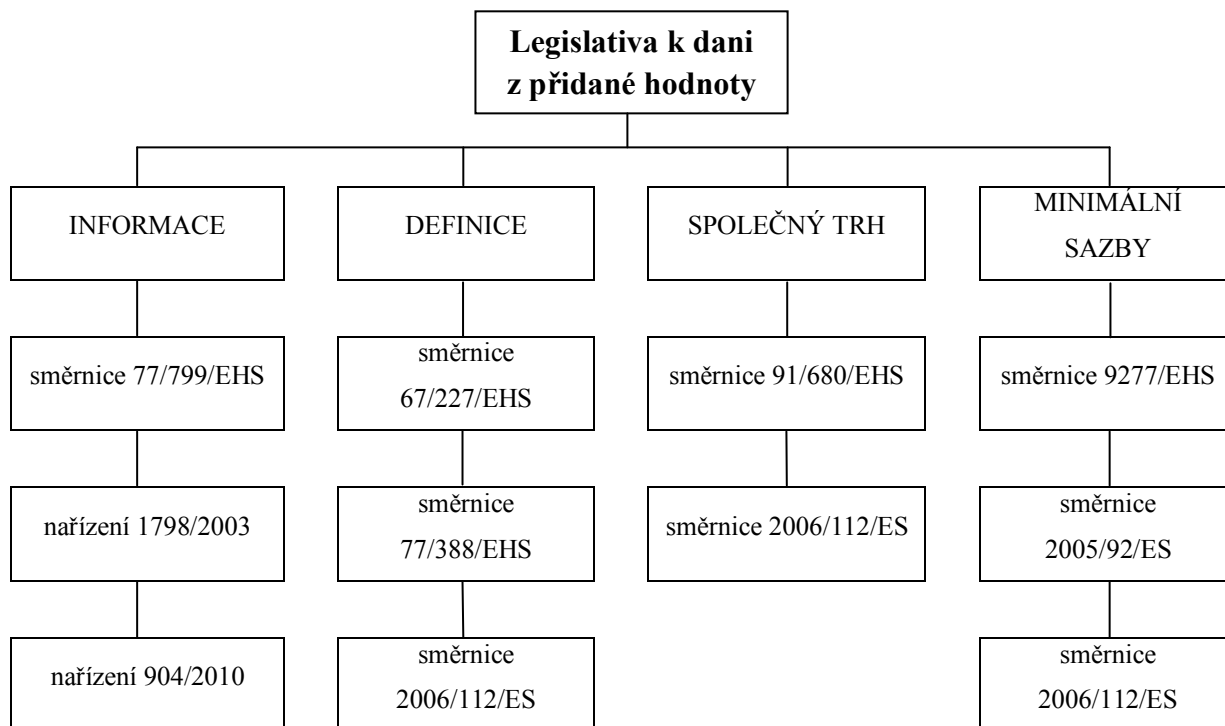
- Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES pokud jde o místo poskytnutí služby. Povinností členských států bylo implementovat směrnici do národní legislativy k 1. lednu 2010. Směrnici jsou

stanovena nová pravidla týkající se určení místa poskytnutí služby. Dle směrnice se poskytování služeb v rámci obchodníků bude zdaňovat v místě, kde se nachází zákazník, a při poskytování služeb konečným spotřebitelům v místě, kde se nachází poskytovatel. Výjimky z tohoto pravidla existují u speciálních služeb.

- Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě. Povinnosti členských států bylo implementovat směrnici do národní legislativy k 1. lednu 2010. Směrnice zavádí nový elektronický systém pro vrácení daně, který má urychlit proces vrácení daně a zvýšit právní jistotu.
- Nařízení Rady (ES) č. 143/2008 ze dne 12. února 2008, kterým se mění nařízení Rady (ES) č. 1798/2003, pokud jde o zavedení nástrojů správní spolupráce a výměnu informací s ohledem na pravidla týkající se místa poskytnutí služby, zvláštních režimů a postupů při vrácení DPH.

Přehled nejdůležitějších směrnic v oblasti harmonizace DPH je uveden, viz Obr. 3.2.

Obr. 3.2: **Zásadní předpisy v oblasti DPH**



Zdroj: ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

3.2.2 Harmonizace zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty s právem Evropské unie

Vstup České republiky do Evropské unie přinesl řadu podstatných změn jak v oblasti daňové, tak v oblasti právní. Česká republika se musela začít řídit nejen tuzemskými právními předpisy, ale také směrnicemi, nařízeními a rozhodnutími vydávanými Evropskou unií a rozsudky Evropského soudního dvora. Ke dni vstupu do Evropské unie, tedy k 1. dubnu 2004, musela Česká republika přizpůsobit daňový systém právu Evropského společenství. Předmět úpravy se týkal i DPH.

Před vstupem do Evropské unie platil v České republice **zákon č. 588/1992 Sb.**, o dani z přidané hodnoty. Ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nebyla plně harmonizována s právem Evropského společenství. Nejpozději ke dni vstupu do Evropské unie musel být ZDPH plně harmonizován s Šestou směrnicí.

K 1. květnu 2004 byl zákon č. 588/1992 Sb. nahrazen **zákonem č. 235/2004 Sb.**, o dani z přidané hodnoty, v platném znění, na který se pohlíží jako na plně harmonizovaný s šestou směrnicí.

Postupem času se ukázalo, že některá ustanovení ZDPH nejsou v plné slučitelnosti s právem Evropského společenství. Vzhledem k vývoji tržního prostředí se také mění a přizpůsobuje nejen tuzemské právo, ale také právo společenství. Z těchto důvodů, byl ZDPH několikrát novelizován.

➤ Novela ZDPH provedena zákonem č. 302/2008 Sb.

Cílem novely bylo plně sladit ustanovení ZDPH se směrnicí 2006/112/ES. Zákonem č. 302/2008 Sb. jsou harmonizována a zpřesněna ustanovení ZDPH s předpisy Evropské unie. Zákon 302/2008 Sb. obsahuje mimo jiné také legislativně technické změny. Zákon č. 302/2008 Sb. nabyl účinnosti k 1. lednu 2009.

➤ Novela ZDPH provedená zákonem č. 87/2009 Sb.

Zákonem č. 87/2009 Sb. byl novelizován ZDPH. Novela ZDPH doplňovala ustanovení o osvobození od daně při dovozu zboží cestujícími ze třetích zemí a zrušila zákaz odpočtu daně u nákupu osobních automobilů. Zákon č. 87/2009 Sb. nabyl účinnosti k 1. dubnu 2004.

➤ Novela ZDPH provedená zákonem č. 489/2009 Sb.

Prostřednictvím zákona č. 489/2009 Sb. došlo s účinností od 1. ledna 2010 k implementaci směrnice 2006/112/ES do českého zákona o DPH. Zákonem č. 489/2009 Sb. byly implementovány články směrnice 2006/112/ES týkající se:

- stanovení základu daně ve zvláštních případech,

- stanovení místa plnění u služeb,
- vrácení daně z přidané hodnoty,
- souhrnného hlášení.

➤ Novela ZDPH provedena **zákonem č. 47/2011 Sb.**

Zákon č. 47/2011 Sb. s účinností k 1. dubnu 2011, resp. k 1. lednu 2012, je nejvýznamnější a doposud zároveň jedinou novelou ZDPH zaměřenou z velké části na eliminaci daňových úniků.

Zákonem č. 47/2011 Sb. byl splněn závazek České republiky implementovat do ZDPH směrnice Rady Evropské unie a zároveň byla přijata ustanovení zaměřená na problematiku daňových podvodů. Jedná se ustanovení týkající se režimu přenesení daňové povinnosti, ručení za nezaplacenou daň a zajištění daně.

Obsahem novely ZDPH je především:

- režim přenesení daňové povinnosti i na některá vnitrostátní plnění,
- systém ručení za nezaplacenou daň a zajištění daně,
- nová pravidla pro opravu daně a sazby daně,
- nové vymezení místa plnění při poskytnutí služby,
- změna data vykazování přijetí či poskytnutí příhraniční služby,
- zavedení omezujících podmínek pro osvobození od daně dovozu zboží ze třetí země, a další.

➤ Novela zákona provedena předpisem **zákon č. 370/2011 Sb.**

Zákonem č. 370/2011 Sb. byl s účinností k 1. lednu 2012, resp. k 1. lednu 2013 novelizován ZDPH, a to zejména v části týkající se sazeb. Touto novelou ZDPH se zvyšuje snížená sazba daně z 10% na 14% s účinností k 1. lednu 2012 a s účinností k 1. lednu 2013 má dojít dle zákona č. 370/2011 ke sjednocení základní a snížené sazby DPH na 17,5%. Ustanovení týkající se sjednocení sazeb daně bude s velkou pravděpodobností do konce roku 2012 změněno.

Novela ZDPH byla vládou navržena jako novela sazbová. Pozměňovacím návrhem byly nad rámec původního návrhu přijaty některé změny, které měly být schváleny samostatnou novelou platnou k 1. lednu 2012. Její další projednávání bylo odloženo. Z důvodu odložení nedošlo k harmonizaci ZDPH s předpisy Evropské unie. Pozměňovacím návrhem byla do zákona č. 370/2011 začleněna řada změn, mezi nimiž jsou také ustanovení týkající se daňových podvodů.

Pozměňovacím návrhem byly do zákona č. 370/2011 začleněny především tyto změny týkající se problematiky daňových úniků:

- zvláštní ustanovení o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, upraveno v § 103 ZDPH. V případě hrozby nebezpečí z prodlení se stává zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání,
- institut ručení odběratele za daň z tuzemského zdanitelného plnění, která nebyla řádně odvedena, se rozšiřuje o případy, kdy byla úhrada za příslušná plnění poukázána na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko.

3.3 Režim přenesení daňové povinnosti

Směrnice 2006/112/ES umožňuje členským státům Evropské unie implementovat do svého právního řádu týkajícího se DPH režim přenesení daňové povinnosti neboli reverse charge. Jedná se o transpozici článku 199 směrnice 2006/112/ES. Článek umožňuje zavést režim revers charge na následující poskytnuté služby nebo dodávku zboží:

- a) provedení stavebních prací, včetně oprav, úklidu, údržby, přestavby a demolice, týkajících se nemovitosti, jakož i předání stavebních prací,
- b) poskytnutí pracovníků pro činnosti, na něž se vztahuje písmeno a),
- c) dodání nemovitosti podle čl. 135 odst. 1 písm. j) a k), pokud si dodavatel zvolil možnost zdanění podle článku 137,
- d) dodání použitého materiálu, včetně takového, který bez úprav nelze opětovně použít, šrotu, průmyslového a neprůmyslového odpadu, recyklovatelného odpadu a částečně zpracovaného odpadu a dodání některých druhů zboží a poskytnutí některých druhů služeb uvedených v příloze VI, viz příloha č. 4,
- e) dodání zboží poskytovaného jako záruka jednou osobou povinnou k dani jiné takové osobě při realizaci této záruky,
- f) dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem,
- g) dodání nemovitosti prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji.

Česká republika používala režim přenesení daňové povinnosti u plnění týkajících se dodání zlata. Ustanovení bylo součástí Šesté směrnice, kterou musela Česká republika nejpozději k 1. dubnu 2004 implementovat do svého právního řádu. Zákonem č. 47/2011 Sb., kterým se mění ZDPH Česká republika rozšířila režim přenesení daňové povinnosti na další komodity.

Od 1. dubna 2011 se režim přenesení daňové povinnosti uplatňuje na následující tuzemská plnění:

- dodání zlata,
- dodání odpadu,
- obchodování s emisními povolenkami,
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací (v platnosti k 1. lednu 2012).

Režim přenesení daňové povinnosti je upraven v § 92a až § 92e ZDPH. V režimu přenesení daňové povinnosti má povinnost přiznat a zaplatit daň plátce, který přijal zdanitelná plnění uskutečněná v tuzemsku. Je pravidlem, že daň týkající se plnění uskutečněných v rámci vnitrostátních transakcí přiznává a platí plátce, který tato plnění uskutečnil. Plátce, který zdanitelné plnění přijal a dále plnění použije ke své ekonomické činnosti, má nárok na odpočet daně na vstupu. Režim přenesení daňové povinnosti převádí povinnost přiznat a zaplatit daň z poskytovatele zdanitelného plnění na příjemce zdanitelného plnění. Tento mechanismus je používán u plnění přijatých od zahraniční osoby či osoby registrované k dani v jiném členském státě.

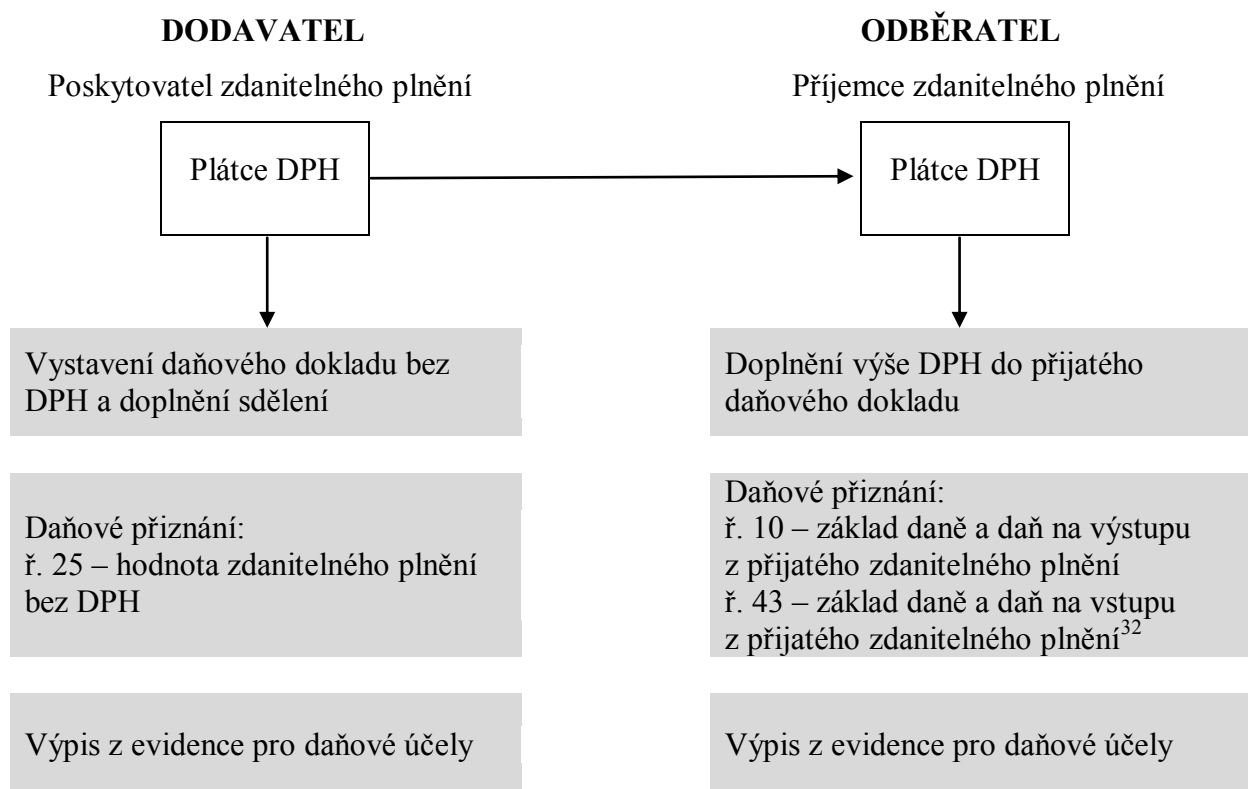
Rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti i na další plnění souvisí se snahou zamezit daňovým podvodům. Cílem je zavést režim přenesení daňové povinnosti na všechna plnění, která jsou ohrožena daňovými podvody. Česká republika usilovala o zavedení režimu i na plnění související s dodáním pohonných hmot, kde je v současné době vysoký podíl daňových podvodů. Jelikož směrnice 112/2006/ES neumožňuje zavést režim přenesení daňové povinnosti na tuto komoditu, žádala Česká republika Evropskou unii o udělení výjimky na možnost použití tohoto režimu. Návrh byl Evropskou komisí zamítnut.

U plnění, kde DPH přiznává a platí poskytovatel zdanitelného plnění, vzniká prostor k uskutečňování daňových podvodů. Plátce poskytující zdanitelná plnění má povinnost přiznat a zaplatit DPH, avšak tak neučiní. Plátce, který přijal zdanitelné plnění na základě přijaté faktury, na které je dodavatelem uveden základ daně a DPH, uplatní nárok na odpočet daně na vstupu, protože je v domněnku, že daň byla plátcem přiznána. Dochází tak k daňovému úniku. Plátce, který poskytuje zdanitelná plnění, je často nekontaktní, nelze ho dohledat. Přenesením daňové povinnosti na příjemce zdanitelného plnění by mělo dojít k eliminaci tohoto typu daňového podvodu.

Poskytovatel zdanitelného plnění vystaví daňový doklad, kde uvede částku zdanitelného plnění bez DPH. Plátce, který přijal zdanitelné plnění, je povinen DPH dopočítat a přiznat daň na výstupu. Zároveň, jestliže použije zdanitelné plnění ke své ekonomické činnosti, si uplatní nárok na odpočet daně na vstupu. Příjemce zdanitelného plnění zaplatí dodavateli pouze

částku uvedenou na daňovém dokladu, tedy částku bez DPH. Režim přenesení daňové povinnosti by měl předcházet možným daňovým únikům. Schéma tuzemského reverse charge viz obr. 3.3.

Obr. 3.3: Schéma tuzemského reverse charge



Zdroj: vlastní

Povinnosti poskytovatele zdanitelného plnění

- a) Vystavit daňový doklad dle § 26 odst. 1 ZDPH do 15 dnů ode dne:
 - uskutečnění zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
 - přijetí úplaty za zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně,
- b) vystavit daňový doklad s náležitostmi, které jsou v souladu s § 28 odst. 2 písm. a) až k) ZDPH s výjimkou údaje týkající se výše DPH,

³² V případě, že příjemce zdanitelného plnění použije přijaté zdanitelné plnění ke své ekonomické činnosti.

- c) uvést na daňový doklad dle § 92a odst. 2 ZDPH sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce pro kterého je plnění uskutečněno,
- d) vést zvláštní evidenci pro daňové účely, která musí dle § 92a odst. 4 ZDPH obsahovat:
 - daňové identifikační číslo plátce, pro kterého se zdanitelné plnění uskutečnilo,
 - datum uskutečnění zdanitelného plnění,
 - základ daně,
 - rozsah plnění,
 - předmět plnění,
- e) předložit správci daně dle § 92a odst. 6 ZDPH výpis z evidence pro daňové účely ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Obsah výpisu z evidence pro daňové účely je totožný s evidencí pro daňové účely.

Povinnosti příjemce zdanitelného plnění

- a) Doplnit na obdržéném daňovém dokladu dle § 92a, odst. 3 ZDPH výši daně,
- b) vést zvláštní evidenci pro daňové účely, která musí dle § 92a odst. 5 ZDPH obsahovat:
 - daňové identifikační číslo plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění,
 - datum uskutečnění zdanitelného plnění,
 - základ daně, rozsah plnění,
 - předmět plnění,
- c) předložit správci daně dle § 92a odst. 6 ZDPH výpis z evidence pro daňové účely ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Obsah výpisu z evidence pro daňové účely je totožný s evidencí pro daňové účely.

Výpis z evidence pro daňové účely se podává prostřednictvím tzv. EPO podání nebo datovou zprávou ve vymezené XML struktuře. Příjemce zdanitelného plnění odpovídá za správnost vypočtené daně.

Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije:

- při poskytnutí plnění osobě, která není plátcem,
- při dodání zlata České národní bance.

Porušení režimu přenesení daňové povinnosti

Jestliže poskytovatel zdanitelného plnění nepostupuje v souladu s režimem přenesení daňové povinnosti a uplatní si daň na výstupu, přičemž uvede výši daně na daňovém dokladu, nemá příjemce zdanitelného plnění nárok na odpočet daně i přesto, že plnění použije v rámci

svých ekonomických činností. Příjemce má nárok na odpočet daně na vstupu v okamžiku, kdy mu nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Poskytovatel zdanitelného plnění v takovém případě provede opravu výše daně dle § 43 ZDPH.

Daňové přiznání

Rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti na další komodity si vyžádalo změnu tiskopisu daňového přiznání k DPH, viz příloha č. 5. Nový tiskopis daňového přiznání je platný od roku 2011.

Oddíl C, část I, řádek č. 10 v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty, který sloužil pro zvláštní režim pro dodání zlata, je rozšířen na řádky č. 10 a č. 11 s rozdělením na sníženou a základní sazbu daně. Řádky slouží společně pro všechny režimy přenesení daňové povinnosti u odběratelů zboží či příjemců služeb.

V oddílu C, části II je zaveden nový řádek č. 25, který slouží pro plátce, kteří uskutečnili zdanitelná plnění. Původní řádek č. 25 je řádkem č. 26.

Nově je poplatník DPH povinen ve lhůtě pro podání daňového přiznání předložit správcí daně výpis z evidence pro daňové účely.

3.3.1 Dodání zlata

Režim přenesení daňové povinnosti u dodání zlata je upraven v § 92b ZDPH. Dle tohoto paragrafu se za zlato považuje:

- zlato o ryzosti 333 tisícín nebo vyšší, s výjimkou investičního zlata, v podobě neopracované, zejména slitku, cihly, prutu, valounu, zrna, granule, granálie, listku, drátu, prášku, zlomků, smetků nebo odpadu,
- investiční zlato, které plátce sám vyrobí nebo zlato, které přemění na investiční zlato a které dodá jinému plátcí nebo osobě registrované k dani v jiném členském státě.

3.3.2 Dodání odpadu

Režim přenesení daňové povinnosti při dodání odpadu je upraven v § 92c ZDPH. V příloze č. 5³³ k tomuto zákonu je uveden seznam zboží, u kterého se použije režim přenesení daňové povinnosti, viz příloha č. 6. Režim přenesení daňové povinnosti se použije také na dodání

³³ Zákonem č. 370/2011 Sb. se v § 92c příloha č. 5 nahrazuje přílohou č. 3 s účinností k 1. lednu 2013.

tohoto zboží po zpracování v podobě čištění, leštění, třídění, řezání, štěpení, lisování nebo odlévání do ingotů plátcí.

Příloha č. 5 ZDPH obsahuje názvy jednotlivých druhů zboží, na které bude použit režim přenesení daňové povinnosti a číselný kód harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží. Číselný kód harmonizovaného systému popisu znamená číselný kód popisu vybraných výrobků uvedený v celním sazebníku, ve znění platném k 1. lednu 2010.

3.3.3 Obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů

Režim přenesení daňové povinnosti se použije dle § 92d ZDPH při převodu povolenek na emise skleníkových plynů podle zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů na plátce. Ustanovení pozbývá platnosti dnem 1. července 2015.³⁴

3.3.4 Poskytnutí stavebních nebo montážních prací

Režim přenesení daňové povinnosti u poskytnutí stavebních nebo montážních prací je upraven v § 92e ZDPH. Režim přenesení daňové povinnosti se použije u stavebních a montážních prací, které spadají do položek Klasifikace produkce **CZ CPA** 41 až 43.

Český statistický úřad zavedl klasifikaci produkce CZ CPA s účinností od 1. ledna 2008. Klasifikace produkce byla zavedena na základě nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008 ze dne 23. dubna 2008, kterým se zavádí nová statistická klasifikace produkce podle činností (CPA) a zrušuje nařízení Rady (EHS) č. 3696/93. Nové nařízení bylo zavedeno se zpětnou účinností od 1. ledna 2008. Klasifikace produkce CZ CPA nahradila standardní klasifikaci produkce (SKP), ze dne 5. prosince 2002 a zohledňuje technologický rozvoj a strukturální změny v hospodářství.

Cílem nově zavedeného režimu přenesení daňové povinnosti u poskytnutí stavebních a montážních prací je snížit výskyt daňových úniků v této oblasti. Plátcí, kteří se zabývají stavebními či montážními pracemi, mají povinnost zjistit, zda se na činnost uplatňuje režim přenesení daňové povinnosti dle Klasifikace produkce a podle toho režim uplatnit. Pro poplatníky to znamená rychle se zorientovat v nových pravidlech, což není pro mnohé jednoduchou záležitostí a vzniká možnost pochybení.

³⁴ Zákonem č. 47/2011 Sb. pozbývá ustanovení § 92d platnosti dnem 1. července 2015.

3.4 Ručení za nezaplacenou daň³⁵

Článek 205 směrnice 2006/112/ES umožňuje členským státům Evropské unie, implementovat do svých vnitrostátních předpisů týkající se DPH ustanovení ručení za nezaplacenou daň.

Česká republika využila této možnosti a novelou ZDPH provedenou zákonem č. 47/2011 Sb. přijala institut ručení za nezaplacenou daň. Ručení za nezaplacenou daň je upraveno v § 109 ZDPH s účinností k 1. dubnu 2011.

Ručení za nezaplacenou daň má eliminovat daňové úniky v oblasti DPH. Především se jedná o komodity s vysokou mírou podvodů jako jsou pohonné hmoty, textilu, dřevo apod..

Působnost institutu ručení za nezaplacenou daň je omezena na plnění s místem plnění v tuzemsku, jsou-li transakce uskutečněny mezi dvěma plátcí.

V § 109 ZDPH je stanoveno, že plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění **věděl nebo vědět měl a mohl**, že

- a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň také v případě, je-li úplata za zdanitelné plnění bez ekonomického opodstatnění zjevně odchylná od **ceny obvyklé** nebo je-li poskytnuta zcela nebo z části bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko.

Pojem „nezaplacená daň“ v zákoně není nijak blíže specifikován. Daň uvedená na daňovém dokladu vystaveném poskytovatelem zdanitelného plnění, může být dodavatelem

- přiznána a nezaplacena,
- nepřiznána,
- přiznána a kompenzována nárokem na odpočet daně na vstupu, kdy daňové doklady v této souvislosti mohou být správcem daně později zpochybněny,
- zaplacená jen z části.

³⁵ Zdrojem této kapitoly: DPH AKTUÁLNĚ. *Novela ZDPH 2011 – ručení za daň a její zajištění po 1. dubnu 2011*. 2011. č. 2 [cit. 2012-03-22]. ISSN 1214-7540.

Důkazní břemeno nese správce daně, který musí ručiteli, tedy příjemci zdanitelného plnění dokázat vědomou nebo nevědomou nedbalost. Čin spáchaný z nedbalosti je upraven v § 16 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v platném znění.³⁶

Správce daně se může opírat o domněnky o podvodu s DPH vyplývající z okolností, které o podvodu svědčí s DPH a dá se předpokládat, že je obchodníci poznají. Ručitel může být stanoven za osobu odpovědnou za podvod na DPH, jestliže v okamžiku uskutečnění obchodu věděl nebo mohl rozumně předpokládat, že daň nebude dodavatelem uhrazena. Členské státy mohou obchodníkům uložit povinnost, aby byli pozorní a informovali se navzájem o původu obchodovaného zboží. V zájmu samotných obchodních partnerů je povinnost respektovat. Uložená povinnost nesmí být pro obchodníky přílišnou zátěží.

Cena obvyklá

V § 109 odst. 2 ZDPH je stanoveno, že příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto zdanitelné plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny.

Cena obvyklá je definována v zákoně č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění zákona č. 121/2000 Sb., v platném znění. Dle § 2 tohoto zákona se cenou obvyklou rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby.

Postavení ručitele

Ručení je upraveno v § 171 a § 172 daňový řád. Dle těchto ustanovení daňového řádu správce daně sdělí ručiteli výši daně, za kterou ručí a zároveň jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě, a to v případě, jestliže daňový subjekt daň nezaplatil ani po výzvě, ani při vymáhání daně. Pokud dojde k zániku dodavatele bez právního nástupce, povinnost ručitele

³⁶ Podle § 16 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v platném znění se považuje za trestný čin spáchaný z nedbalosti, jestliže pachatel věděl, že může způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem, ale bez přiměřených důvodů spoléhal, že takové porušení nebo ohrožení nezpůsobí nebo nevěděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, ač o tom vzhledem k okolnostem a k svým osobním poměrům vědět měl a mohl.

tímto nezaniká. Ručitel má možnost se proti výzvě k úhradě daně odvolat. Částka zaplacená ručitelem se použije pouze k úhradě nedoplatku daně, za kterou ručitel ručí.

3.5 Zvláštní způsob zajištění daně³⁷

Zvláštní způsob zajištění daně je upraven v § 109a ZDPH. Zajištění daně umožňuje příjemci zdanitelného plnění vyhnout se postavení ručitele.

Jestliže odběratel nezná svého dodavatele a má podezření, že by daň nemusela být dodavatelem zaplacená např. z důvodu nižší ceny než je cena obvyklá a nechce se dostat do postavení ručitele, využije zvláštní způsob zajištění daně. Prostřednictvím zajištění daně může příjemce zdanitelného plnění uhradit daň z tohoto plnění za poskytovatele zdanitelného plnění přímo správci daně poskytovatele. Příjemce zdanitelného plnění zašle správci daně společně s platbou také informaci o platbě, kde uvede:

- identifikaci poskytovatele zdanitelného plnění,
- daň, na kterou je úhrada určena,
- identifikaci příjemce zdanitelného plnění,
- den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění.

Správce daně přijímá a eviduje platbu na osobním depozitním účtu příjemce zdanitelného plnění. Ke dni splatnosti daně se částka převede na osobní daňový účet poskytovatele zdanitelného plnění s datem platby k tomuto dni.

Mezi odběratelem a dodavatelem musí být uzavřena soukromoprávní dohoda, která zaručí, že faktura vystavená v rozsahu, v němž bude uhrazena daňové správě, bude považována oběma stranami za zaplacenou.

³⁷ Zdrojem této kapitoly: DPH AKTUÁLNĚ. *Novela ZDPH 2011 – ručení za daň a její zajištění po 1. dubnu 2011*. 2011. č. 2 [cit. 2012-03-22]. ISSN 1214-7540.

4. Typické daňové úniky na praktických příkladech

V České republice zajišťuje správu daní Generální finanční ředitelství, které zastřešuje finanční ředitelství a finanční úřady, jak již bylo zmíněno ve 3 kapitole. Cílem daňové správy je ochrana finančních zájmů České republiky. Za tímto účelem daňová správa provádí daňové kontroly a šetření u místně příslušných daňových subjektů. Podstatou kontroly je zjistit zda daňový subjekt odvádí DPH v souladu se zákonem. V opačném případě je daňovému subjektu vyměřena daňovou správou dodatečná DPH. V rámci daňové kontroly dochází k situacím, kdy daňový subjekt nesouhlasí s konečným závěrem daňové správy a případ je předložen před soud. V případě složitosti případu mohou být národním soudem předloženy SDEU předběžné otázky, jejichž odpovědi povedou k rozhodnutí případu.

4.1 Vybrané nálezy z kontrol finančních úřadů týkající se DPH³⁸

Následně jsou uvedeny vybrané skutečné daňové úniky daňových subjektů zjištěné v rámci daňových kontrol provedených daňovou správou. V kapitole je vycházeno z vybraných nálezů z kontrol finančních úřadů uveřejněných na stránkách České daňové správy.

1. Nález finančního úřadu – neoprávněný nárok na odpočet daně a nepřiznání DPH na výstupu z poskytnutých zdanitelných plnění

Finanční úřad provedl kontrolu DPH u nejmenované společnosti a. s. (dále jen „akciová společnost“) za období leden 2007 až prosinec 2009. Předmětem činnosti akciové společnosti je provádění staveb, jejich změn a odstraňování, obchod a služby, výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení.

Na základě provedené daňové kontroly správce daně získal pochybnosti o existenci přijatých zdanitelných plnění akciové společnosti a o nepřiznání DPH na výstupu z poskytnutých zdanitelných plnění.

- za rok 2007 uplatnění odpočtu DPH ve výši 1 978 463 Kč z přijatých faktur za technickou a inženýrskou pomoc při zpracování dokumentace a ve výši 2 656 845 Kč z přijatých faktur za stavební práce. Z těchto přijatých zdanitelných plnění si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet ve výši 627 317 Kč.

³⁸ Zdrojem této kapitoly: VYBRANÉ NÁLEZY Z KONTROL FÚ . [online], Česká daňová správa [cit. 2012-4-6]. Dostupné z: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/4557.html?year=0>>

Na základě šetření finanční úřad zjistil, že v účetnictví dodavatelů uvedených na přijatých fakturách se údajně jimi vystavené faktury nenacházejí a nárok na odpočet DPH z obchodního vztahu s akciovou společností vyloučili.

- Za rok 2007 až 2009 ve výši nárok na odpočet DPH 53 991 479 Kč. Z provedeného šetření finanční úřad zjistil, že dodavatelská společnost uvedená na přijatých fakturách vystupuje jako nekontaktní. Akciová společnost hradila nekontaktní společnosti částku ve výši 53 991 479 Kč převážně v hotovosti, přičemž původně sjednané bezhotovostní úhrady následně změnila na platby v hotovosti. Dle konečného stavu hotovosti uvedeného v účetnictví akciové společnosti v období úhrady došlých faktur neměla akciová společnost v pokladně dostatečnou hotovost na provedení úhrady.
- Za rok 2007 až 2008 si akciová společnost uplatnila nárok na odpočet DPH ve výši 728 365 Kč za přijaté zdanitelné plnění z prostředkovatelské/koordinační činnosti. Z tohoto popisu nebylo dle finančního úřadu zřejmé, o jaké konkrétní služby se jedná. Správce daně vyzval akciovou společnost, aby prokázala, že zprostředkovatelské/koordinační služby přijala a vysvětlila, o jaké konkrétní služby se jednalo. Akciová společnost se ke skutečnostem nevyjádřila.

Akciová společnost se tak dopustila **porušení § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH** viz právní rámec.

- Na základě kontroly dále správce daně zjistil, že na bankovní účet akciové společnosti byly v období let 2007 až 2008 zaslány úhrady za poskytnutá zdanitelná plnění, o kterých plátce neúčtoval, a nebyla tak zdaněna. Jednalo se o zdanitelná plnění ve výši 2 648 260 Kč.

Akciová společnost se tak dopustila **porušení § 21 odst. 1) a § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH** viz právní rámec.

Na základě provedené kontroly, vyměřil finanční úřad akciové společnosti dodatečně DPH ve výši 10 479 341 Kč.

Právní rámec

- § 72 odst. 1 ZDPH viz kapitola 3.1.1
- § 73 odst. 1 ZDPH

Dle tohoto paragrafu je plátce povinen pro uplatnění nároku na odpočet daně splnit tyto podmínky:

- při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,

- při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo osobou kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,
- při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 3 až 5 ZDPH, daň přiznat a mít daňový doklad
- při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 3 až 5 ZDPH, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo
- při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze
- nárok prokázat jiným způsobem.

➤ § 21 odst. 1) ZDPH

Dle tohoto paragrafu je plátce povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

➤ § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH

Dle tohoto paragrafu je správci daně povinen přiznat a zaplatit daň plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, popř. převod nemovitosti s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění podle § 92a ZDPH a s výjimkou plnění, u kterých je povinná přiznat a zaplatit daň osoba, které jsou tato plnění poskytována.

2. Nález finančního úřadu – uplatnění nároku na odpočet daně z nákupu pro osobní potřebu

Finanční úřad provedl kontrolu DPH u nejmenované společnosti s. r. o.. Společnost si v daňovém přiznání k DPH uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 1 265 000 Kč z přijatého zdanitelného plnění, a to z nákupu dvou bytů.

Správce daně vyzval společnost, aby doložila a prokázala, že pořízené byty jsou použity v rámci ekonomické činnosti. Společnost tyto požadavky nesplnila a nedoložila ani neprokázala tuto skutečnost.

Společnost se tak dopustila **porušení ustanovení § 72 odst. 1 a 2 ZDPH** viz kapitola 3.1.1. Na základě provedené kontroly správce daně neuznal nárok na odpočet DPH ve výši 1 265 000 Kč.

3. Nález finančního úřadu – neohlášené bankovní účty používané k ekonomické činnosti

Finanční úřad provedl daňovou kontrolu na dožádání u daňového subjektu, který se zabývá stavební činností. Správce daně obdržel dožádání na prověření vydaných faktur daného daňového subjektu. Prostřednictvím ADIS správce daně zjistil, že daňový subjekt vykazoval v jím podaných daňových přiznání k DPH nižší daň na výstupu, než činila skutečná DPH uvedená na daňových dokladech. V rámci kontroly bylo dále zjištěno, že na prověřovaných daňových dokladech jsou uvedeny bankovní účty, které nesouhlasí s bankovními účty nahlášenými daňovým subjektem na finančním úřadě. V souvislosti s touto skutečností správce daně požádal banky v rámci vyhledávací činnosti o výpisy z bankovních účtů. Na základě šetření správce daně zjistil, že daňový subjekt používal v rámci své ekonomické činnosti bankovní účty nenahlášené na finančním úřadě, kdy na tyto účty byly zasílány platby z poskytnutých zdanitelných plnění.

Na základě daňové kontroly správce daně doměřil daňovému subjektu DPH na výstupu v celkové výši 3 157 326 Kč za jednotlivá zdaňovací období let 2007 až 2009.

4.1.1 Návrhy řešení

Výše uvedené nálezy z kontrol finančních úřadů patří mezi nejčastější daňové úniky. Česká republika podniká opatření, kterými se snaží tyto daňové úniky omezit. V současné době se jedná především o přijetí ustanovení režimu přenesení daňové povinnosti, zvláštní způsob zajištění daně a ručení za nezaplacenou daň. Neustále se pracuje na zvýšení spolupráce české daňové správy s celní správou a zahraničními daňovými správami. Přesto jsou daňové úniky v oblasti DPH stále vysoké. Dle mého názoru existují i další možnosti, které mohou přispět ke snížení těchto daňových úniků.

Jednou z možností, je **zvýšení periodicity daňových kontrol**. Daňové kontroly v České republice nejsou tak časté, jak by bylo potřeba. Nízká periodičita daňových kontrol přispívá k vyšší míře daňových úniků. Daňový subjekt nepodstupuje provedením daňového úniku vysoké riziko, jelikož je pravděpodobné, že se na podvod ani nepřijde. Pro zajištění častějších daňových kontrol je samozřejmě zapotřebí zajistit příliv finančních prostředků do sektoru daňové správy.

S podstupováním rizika souvisí také **sankce a tresty** za úmyslné daňové úniky. Dle mého názoru by bylo vhodné zavést u všech úmyslných daňových trestních činů následný zákaz činnosti. Při vyšších sankcích a trestní odpovědnosti by daňový subjekt podstupoval vyšší riziko, což by mohlo vést ke snížení daňových úniků. Samozřejmě je nutnou podmínkou zvýšení daňových kontrol, jinak by se ztrácel smysl tohoto opatření.

Zavedený **režim přenesení daňové povinnosti** je účinný systém pro snížení kolotočových podvodů a předcházení podvodům souvisejícím s nepřiznáním DPH u poskytnutých zdanitelných plnění. Evropská unie umožňuje zavést režim přenesení daňové povinnosti jen na určité komodity zboží, viz kapitola 3.3. Dle mého názoru by bylo vhodné rozšířit tento režim na širší okruh zboží. Především na zboží, které je nejvíce ohroženo daňovými podvody.

V souvislosti s daňovými podvody vznikajícími nenahlášením všech čísel bankovních účtů daňového subjektu používaných k ekonomické činnosti finančnímu úřadu by dle mého názoru bylo vhodné zavést **informační povinnost peněžních ústavů**. Povinnost peněžních ústavů informovat příslušné finanční úřady o zřízení nového bankovního účtu podnikatelským subjektem by mohlo vést k odstranění tohoto problému. Peněžní ústavy by však musely ověřovat, zda je zřizovatelem bankovního účtu subjekt registrovaný k dani u příslušného správce daně.

4.2 Rozhodnutí SDEU ve věci C – 409/04 Teleos plc³⁹

Věc: Teleos plc a další v. Commissioners of Custom & Excise (příslušný orgán pro výběr DPH ve Spojeném království)

Předmětem věci: Osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH

Případ:

Předmětem obchodní činnosti společnosti Teleos plc (dále jen „Teleos“) se sídlem ve Spojeném království (dále jen „UK“), je prodej mobilních telefonů.

V roce 2002 prodávala společnost Teleos mobilní telefony Španělské společnosti Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (dále jen „TT“). Kupní smlouvy mezi společnostmi Teleos a TT byly ve většině případů uzavřeny v souladu s mezinárodní obchodní doložkou

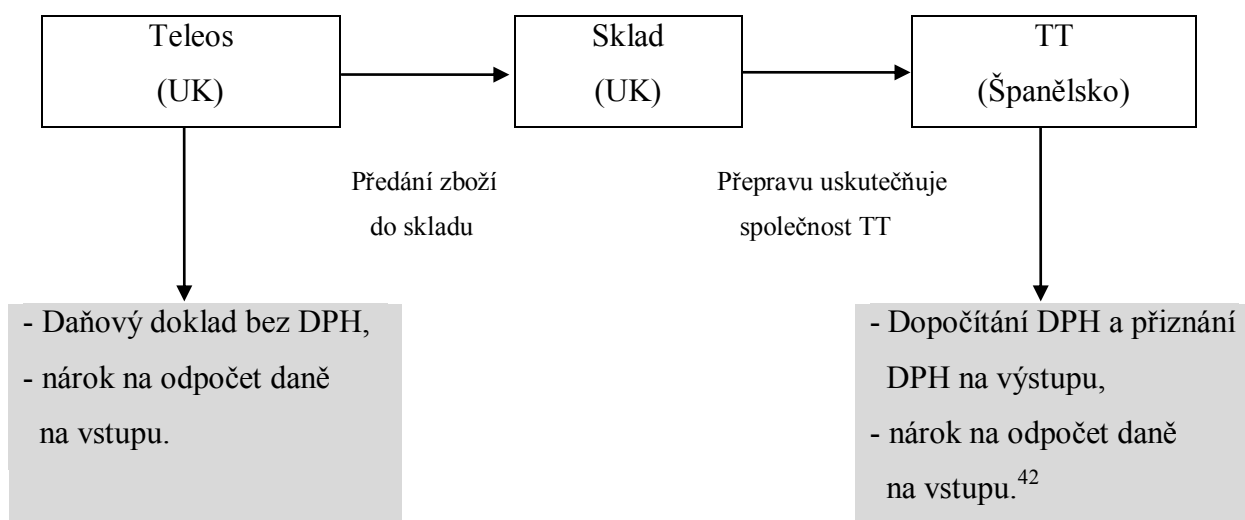
³⁹ Zdrojem této kapitoly: EUR-LAW DATABÁZE EVROPSKÉHO PRÁVA: *Věc C-409/04: Rozsudek soudního dvora (třetího senátu) ze dne 27. září 2007* [online]. [cit. 2012-04-06]. Dostupné z: < <http://eur-law.eu/CS/Rozsudek-Soudniho-dvora-tretiho-senatu-dne-27-zari,419430,d> >

„Incoterms 2000“⁴⁰ ex-works „ze závodu“. V souvislosti s touto doložkou, byla společnost Teleos povinna dát zboží společnosti TT k dispozici ve skladě umístěném v UK. Sklad v UK patřil společnosti Euro Cellars Ltd, která se zabývá provozováním celních skladů a distribucí. Za přepravu zboží do dohodnutého členského státu Evropské unie byla zodpovědná společnost TT.

V souvislosti s uskutečněnou dodávkou zboží obdržela společnost Teleos orazítkovaný a podepsaný originál nákladního listu CMR⁴¹ od společnosti TT. Podepsaný nákladní list CMR je považován za důkaz dodání zboží na stanovené místo určení.

Dodání mobilních telefonů mezi společnostmi Teleos a společností TT je považováno za dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. Takovéto dodávky jsou z hlediska DPH daňově neutrální. Společnost Teleos vystaví daňový doklad bez DPH a uplatní si nárok na odpočet DPH na vstupu. Společnost TT je povinna dopočítat DPH na daňovém dokladu a uvést do daňového přiznání daň na výstupu a zároveň, pokud zboží použije pro svou ekonomickou činnost, si uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu, viz obr. 4.1.

Obr. 4.1: Schéma dodání zboží do jiného členského státu



Zdroj: vlastní

⁴⁰ Mezinárodní obchodní doložka zavedená Mezinárodní obchodní komorou, a sice „ze závodu“ („ex- works“ nebo EXW).

⁴¹ CMR – dodací list vystavený na základě Úmluvy o smlouvě o mezinárodní silniční dopravě zboží, podepsané v Ženevě dne 19. května 1956, ve znění Protokolu ze dne 5. července 1978.

⁴² V případě, že příjemce zdanitelného plnění použije přijaté zdanitelné plnění ke své ekonomické činnosti.

Na základě šetření provedeného daňovou správou UK bylo zjištěno, že v určitých případech bylo nepravdivě uvedeno v nákladních listech CMR místo určení. Uvedení přepravci neexistovali nebo neprováděli přepravu mobilních telefonů. Uvedené registrační značky vozidel neexistují nebo použitá vozidla nejsou vhodná k přepravě daného zboží. Daňová správa došla k závěru, že mobilní telefony nikdy neopustily UK. V souvislosti s tímto zjištěním začala daňová správa zpětně vymáhat DPH související s těmito transakcemi.

Společnost Teleos podala u předkládajícího soudu žalobu proti rozhodnutí daňové správy o zpětném vymáhání DPH. Dle jejich názoru Šestá směrnice neobsahuje právní základ pro takové vymáhání. Soud se rozhodl přerušit řízení a položit SDEU čtyři předběžné otázky.

Právní rámec

➤ Čl. 28a odst. 3 Šesté směrnice

Dle tohoto článku se pořízením zboží uvnitř Společenství rozumí získání práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo jejich jménem do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo přepravováno.

Je-li zboží pořízené právnickou osobou nepovinnou k dani odesláno nebo přepraveno z třetího území a dovezeno touto právnickou osobou nepovinnou k dani do jiného členského státu než členského státu určení odeslaného či přepravovaného zboží, považuje se toto zboží za odeslané nebo přepravené z členského státu dovozu. Tento členský stát vrátí dovozci, jak jej vymezuje čl. 21 odst. 4, DPH odvedenou v souvislosti s dovozem zboží, jestliže dovozce prokáže, že jeho pořízení bylo předmětem DPH v členském státě určení odeslaného nebo přepravovaného zboží.

➤ Čl. 28c část A písm. a) Šesté směrnice

Dle tohoto článku osvobodí členské státy od daně dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5 a čl. 28a odst. 5 písm. a), které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství, a uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu povinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě, než v tom kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat.

První a druhá předběžná otázka se týkala výkladu čl. 28a odst. 3 a čl. 28c části A písm. a) Šesté směrnice. Rozpor se týkal výkladu pojmu „odesláno“, uvedeného v těchto člancích.

Společnost Teleos se domnívala, že pojem „odesláno“ znamená, že zboží je odesláno do stanoveného místa určení nebo stanovenému adresátovi, kdy záleží na počátku procesu odeslání a neznamena celou fyzickou přepravu zboží. Podle společnosti Teleos je dodání v rámci Společenství uskutečněno v okamžiku, kdy zboží dá k dispozici odběrateli podle doložky „ze závodu“, dle které se odběratel zavazuje přepravit zboží do jiného členského státu, i když ještě zboží fyzicky neopustilo členský stát.

Commissioners of Custom & Excise (dále jen „Commissioners“) si vykládají pojem „odesláno“ jako okamžik, kdy zboží fyzicky opustilo členský stát odeslání nebo dorazilo do cílového členského státu.

Dle SDEU je potřeba pojem „odesláno“ vykládat tak, že k pořízení zboží v rámci Společenství došlo a lze uplatnit osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH pouze tehdy, pokud právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na odběratele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu.

Třetí předběžná otázka se týkala výkladu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce. V tom smyslu, zda je potřeba vykládat výše uvedený článek, jako článek který brání tomu, aby příslušné správní orgány členského státu požadovaly po dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující jeho nárok na osvobození dodání zboží v rámci Společenství zaplacení DPH za toto zboží, jestliže se nakonec ukážou tyto důkazy nepravdivé a nebyla přitom prokázána účast tohoto dodavatele na daňovém podvodu.

Členské státy Evropské unie uplatňují osvobození při dodání zboží v rámci Společenství v souladu s čl. 28c části A Šesté směrnice, přičemž musí respektovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Společenství, především zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality.

Dle judikatury SDEU týkající se dodatečného vymáhání DPH vyplývá, že opatření, které členské státy užívají k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům, nesmějí být v rozporu s principem neutrality DPH.

Zásada právní jistoty stanovuje nutnost, aby osobám povinným k dani byly známy jejich daňové povinnosti před uzavřením transakce, viz rozsudek ze dne 15. prosince 1987, Nizozemsko v. Komise.

„Zásada proporcionality je zásada určující, jakým způsobem Evropská unie vykonává své pravomoci. Podle zásady proporcionality může Evropská unie přijímat pouze taková opatření,

*kteřá jsou k dosahování jejich cílů nezbytná. Tato zásada je zakotvena v článku 5 Smlouvy o EU“.*⁴³

Zásada daňové neutrality brání tomu, aby s podobným poskytováním služeb, které si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně, viz rozsudek ze dne 7. prosince 2006, Eurodental, C-240/05.

Společnost Teleos se domnívala, že daňové orgány členského státu jednají v rozporu se zásadami právní jistoty, proporcionality a daňové neutrality, když přenášejí důkazní břemeno i odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele zboží prodaného v rámci Společenství v případě, kdy dojde následně najevo, že odběratel se dopustil podvodu a zboží ve skutečnosti neopustilo území členského státu.

Dle SDEU by se jednalo o **rozpor se zásadou právní jistoty**, jestliže by členský stát stanovil pro osvobození od dodání zboží v rámci Společenství podmínku předložit seznam dokumentů příslušným orgánům, které by příslušné orgány přijaly jako důkazy nároku na osvobození od DPH a následně by mohl členský stát dodavateli uložit povinnost zaplatit dodatečně DPH související s tímto dodáním, jestliže by vyšly následně najevo skutečnosti, že se odběratel dopustil podvodu, o kterém dodavatel nevěděl ani nemohl vědět, a dané zboží neopustilo území členského státu.

Vláda UK tvrdí, že lze použít judikaturu, podle níž skutečnost, že dovozce v dobré víře je povinen zaplatit clo za dovoz zboží, ohledně něhož se vývozce dopustil celního přestupku, ačkoliv se dovozce na tomto přestupku nijak nepodílel, představuje povinnost, která není ani nepřiměřená, ani v rozporu s obecnými zásadami práva, jejichž respektování Soudní dvůr zajišťuje, viz rozsudky ze dne 14. května 1996, Farae Seafood a další, C-153/94 a C-204/94, Recueil.

Dle SDEU veškeré rozložení rizika týkající se podvodu, mezi dodavatele a daňovou správu musí být **v souladu se zásadou proporcionality**. Režim, který přenáší veškerou odpovědnost za platbu DPH na dodavatele bez ohledu na to, zda se podílel na podvodu, či nikoli, nechrání harmonizovaný systém DPH nutně před podvodem a zneužitím ze strany odběratele. Jestliže by byl odběratel vyloučen z veškeré odpovědnosti, mohl by být podněcován k tomu, aby neodesílal nebo nepřpravoval zboží z členského státu dodání a nepřiznal ho pro účely DPH v členských státech.

Dle SDEU, jestliže by dodavatelé byly povinny zaplatit DPH, nebyla by **zásada daňové neutrality** dodržena, jelikož dodavatelé, kteří uskutečňují plnění v tuzemsku, nikdy nejsou

⁴³ EVROPSKÁ KOMISE. *Regionální politika – Inforegio* [online]. [cit. 2012-04-08]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/regional_policy/glossary/proportionality_cs.htm>

zatížení daní na výstupu, neboť se jedná o nepřímou spotřební daň. Osoby povinné k dani uskutečňující plnění uvnitř Společenství by se tudíž za takových podmínek nacházely v méně výhodném postavení než osoby povinné k dani uskutečňující tuzemské plnění, viz v tomto smyslu, co se týče práva na odpočet daně, výše uvedený rozsudek Eurodental, bod 47.

Podstatou **čtvrté předběžné otázky** bylo, zda skutečnost, že pořizovatel předložil daňovým orgánům v členském státě určení daňová přiznání týkající se pořízení zboží uvnitř Společenství, může být považována za určující důkaz pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH

Dle SDEU může být skutečnost, že pořizovatel předložil daňovým orgánům v členském státě určení daňové přiznání ohledně pořízení zboží uvnitř Společenství, považována za doplňující důkaz toho, že zboží skutečně opustilo území členského státu dodání, avšak nepředstavuje určující důkaz, proto aby bylo dodání zboží v rámci Evropské unie osvobozeno od DPH.

Rozhodnutí SDEU

„SDEU rozhodl, že je potřeba vykládat pojem „odesláno“ ve smyslu, že k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání.

Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec Šesté směrnice, je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.

Skutečnost, že pořizovatel předložil daňovým orgánům v členském státě určení daňové přiznání ohledně pořízení zboží uvnitř Společenství, jakým je dotčené pořízení v původním řízení, může být považována za doplňující důkaz toho, že zboží skutečně opustilo území

členského státu dodání, avšak nepředstavuje určující důkaz pro to, aby dodání zboží uvnitř Společenství bylo osvobozeno od DPH“.⁴⁴

4.3 Rozhodnutí SDEU ve věci C-430/09 Euro Tyre Holding⁴⁵

Věc: Euro Tyre holding BV v. Staatssecretaris van Finaniën (státní tajemník pro finance)

Předmětem věci: Dodatečné výměry DPH v souvislosti s transakcemi zahrnujícími dvě po sobě následující dodání stejného zboží

Případ:

Nizozemská společnost Euro Tyre Holding (dále jen „ETH“), se zabývá obchodní činností, jejímž předmětem je dodávání náhradních dílů pro automobily a jiná vozidla. Společnost ETH v období od 1. října 1997 do 31. ledna 1999 prodala společnosti Miroco BVBA (dále jen „Miroco“) se sídlem v Belgii několik šarží pneumatik.

Dle dodacích podmínek se dodávka uskutečňovala prostřednictvím skladu společnosti ETH umístěného v Nizozemsku. Kupní smlouvy mezi společnostmi ETH a Miroco byly uzavřeny v souladu s mezinárodní obchodní doložkou „Incoterms 2000“ ex works „ze skladu“ Přeprava ze skladu do Belgie byla prováděna jménem a na riziko společnosti Miroco.

Společnost ETH, která dodávala zboží do jiného členského státu Evropské unie, vystavila daňový doklad bez DPH a uplatnila si nárok na osvobození z titulu dodání zboží do jiného členského státu. Společnost Miroco zaplatila za zboží ještě před jeho dodáním. Společnost Miroco si uplatnila nárok na odpočet DPH z titulu pořízení zboží z jiného členského státu. Transakce mezi ETH a Miroco se tak stala daňově neutrální.

Před dodáním zboží dle kupní smlouvy společnosti Miroco, přeprodala tato společnost zboží společnosti Banden Decof NV (dále jen „Banden“) se sídlem v Belgii. Dle dodacích podmínek přeprava zboží byla uskutečněna jménem a na riziko společnosti Miroco.

Zboží ze skladu společnosti ETH v Nizozemsku bylo odebráno zástupcem společnosti Miroco a přepraveno společností Banden. Při odběru zboží bylo zástupcem vždy předáno podepsané prohlášení, že zboží bylo dodáno do Belgie. Následně bylo společnosti ETH

⁴⁴ EUR-LAW DATABÁZE EVROPSKÉHO PRÁVA: *Věc C-409/04 Rozsudek soudního dvora ze dne 27. září 2007* [online]. [cit. 2012-04-08]. Dostupné z: <<http://eur-law.eu/CS/Vec-C-409-04-Rozsudek-Soudniho-dvora-tretiho,437253,d>>

⁴⁵ Zdrojem této kapitoly: EUR-LAW DATABÁZE EVROPSKÉHO PRÁVA: *Věc C-430/09: Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce* [online]. [cit. 2012-04-02]. Dostupné z: <<http://eur-law.eu/CS/Rozsudek-Soudniho-dvora-druheho-senatu-dne-16-prosince,491034,d>>

sděleno, že zboží nebylo převezeno kupujícím společnosti Miroco, dle kupní smlouvy. Společnost ETH však do přepravy nezasahovala.

Společnost ETH žádala daňovou správu o potvrzení správnosti identifikačního čísla společnosti Miroco. Daňová správa správnost identifikačního čísla potvrdila. Společnost ETH následně k dodávce zboží předložila prohlášení dle čl. 22 odst. 6 písm. b) Šesté směrnice.⁴⁶ Schéma uskutečněné dodávky zboží mezi společnostmi ETH, Miroco a Banden viz obr. 4.2.

Obr. 4.2: Schéma uskutečněné dodávky zboží



Zdroj: EUR-LEX: *Věc C-430/09: Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce* [online]. [cit. 2012-04-02].

Dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/cs/index.htm>>

V roce 1999 bylo provedeno u společnosti ETH šetření nizozemskou daňovou správou. Správce daně na základě šetření rozhodl, že společnost ETH si neoprávněně uplatnila osvobození z titulu dodání zboží do jiného členského státu a doměřil společnosti ETH DPH na výstupu. Dle správce daně spadala přeprava zboží uskutečněna uvnitř společenství mezi společnostmi ETH a společností Miroco do rámce dodání zboží společností Miroco pro společnost Banden.

Společnost ETH podala proti dodatečným výměrům žalobu u Gerechtshof te'sHertogenbosch (národní nizozemský soud). Soud ve svém rozsudku ze dne 6. března 2007 potvrdil rozhodnutí nizozemské daňové správy. Dle rozhodnutí soudu nebyla společnost ETH oprávněna použít na dodání zboží osvobození od DPH z titulu dodání uvnitř Evropské unie upraveného v čl. 28c části A písm. a) ve spojení s čl. 8 odst. 1 písm. a) a b), čl. 28a odst. 1 písm. a) prvním odstavcem a čl. 28b části A odst. 1 Šesté směrnice.

⁴⁶ Dle č. 22 odst. 6 písm. b) Šesté směrnice, každá osoba povinná k dani, která má identifikační číslo pro DPH, předloží rovněž souhrnný výkaz všech pořizovatelů, kteří mají identifikační číslo pro DPH a kterým dodala zboží za podmínek stanovených v čl. 28c části A písm. a) a d), jakož i souhrnný výkaz příjemců plnění uvedených v pátém pododstavci, kteří mají identifikační číslo pro DPH.

Právní rámec

➤ Čl. 28c část A písm. a) Šesté směrnice

Dle tohoto článku osvobodí členské státy Evropské unie od DPH dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství, a uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat.

➤ Čl. 8 odst. 1 písm. a) a b) Šesté směrnice

Dle tohoto článku se za místo dodání zboží považuje:

- a) je-li zboží odesíláno nebo přepravováno dodavatelem nebo osobou, které je dodáváno (pořizovatelem), nebo třetí osobou: místo, kde se zboží nachází v době, kdy se začíná uskutečňovat přeprava nebo odeslání zboží k osobě, které má být dodáno (pořizovateli),
- b) není-li zboží odesíláno ani přepravováno: místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.

➤ Čl. 28a odst. 1 písm. a) první odstavec

Dle tohoto článku je předmětem DPH rovněž:

- a) pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození od daně podle článku 24, ani se na ni nevztahuje úprava stanovená v čl. 8 odst. 1 písm. a) druhé větě nebo v čl. 28b části B odst. 1.

➤ Čl. 28b část A odst. 1 Šesté směrnice

Dle tohoto článku se za místo pořízení zboží uvnitř Společenství považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy pořizovateli.

Společnost ETH podala proti rozsudku soudu opravný prostředek. Nizozemský soud se za těchto okolností rozhodl přerušit řízení a položit předběžnou otázku Evropskému soudnímu dvoru.

Rozhodnutí SDEU

Evropský soudní dvůr rozhodl, jestliže v případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, avšak předmětem pouze jedné

přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, kterému má být tato přeprava přičtena, posouzeno s ohledem na všechny okolnosti, které se vážou k projednávanému případu za účelem prokázání, které z dodání splňuje všechny podmínky vázající se k dodáním uvnitř Společenství.

V případě, kdy první pořizovatel, který nabyt právo nakládat se zbožím jako vlastník na území členského státu prvního dodání, projeví svůj záměr přepravit toto zboží do jiného členského státu a předloží své identifikační číslo pro DPH, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, musí být přeprava uvnitř Společenství přičtena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na druhého pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství. Na předkládajícím soudu zůstává, aby ověřil, zda ve sporu, který mu byl předložen, je tato podmínka splněna.

SDEU dále usoudil, že dodavatel by měl jednat vždy v dobré víře a ujistit se vhodnými prostředky, že transakce, které je účasten nevede k jeho účasti na daňovém podvodu.

Společnost ETH:

- ověřila existenci odběratele,
- ověřila platnost daňového identifikačního čísla v zemi ukončení přepravy,
- měla potvrzení odběratele, že zboží přepraví do jiného členského státu,
- měla potvrzení řidiče v okamžiku převzetí zboží.

Národním soudem bylo uplatnění osvobození v dobré víře potvrzeno.

5. Závěr

Daňové podvody se staly běžnou součástí obchodního světa a jsou řešeny jak na úrovni státu, tak na úrovni Evropské unie. Daňové úniky představují problém nejen v podobě finančních ztrát, ale také komplikací způsobených snahou o jejich odstranění.

Cílem diplomové práce bylo analyzovat problematiku daňových podvodů v oblasti DPH, vysvětlit a zhodnotit principy nejběžnějších daňových podvodů a konkrétních opatření, kterými se snaží Evropská unie a Česká republika daňové úniky eliminovat včetně návrhů na jejich řešení nebo alespoň omezení.

Ze zpracované diplomové práce vyplývá, že jak Evropská unie, tak Česká republika přijímají mnoho opatření s cílem snížit výši daňových podvodů. Nejdůležitějším faktorem však zůstává poctivost daňových subjektů.

Důležitým předpokladem pro snížení daňových úniků je harmonizace DPH. Tato skutečnost vyplývá také z obecných závěrů zveřejněné „Zelené knihy o budoucnosti DPH“.

Dle veřejné konzultace je hlavní překážkou účinného obchodování v rámci jednotného vnitřního trhu rozdílnost systémů DPH v jednotlivých státech Evropské unie. Z důvodu nedostatečné harmonizace vznikají společnostem obchodujícím v rámci mezinárodního trhu vyšší náklady na dodržování nutných předpisů a je pro ně snadnější a ziskovější podnikat s partnery mimo Evropskou unii.

Zároveň z veřejné konzultace vyplynulo, že členské státy nejsou ochotny podstupovat rizika spojená s reformou DPH, která by mohla způsobit snížení příjmů plynoucích z DPH.

Členské státy jsou si vědomy potřeby harmonizovat DPH, ale zároveň nechtějí přijít o svou suverenitu a možnost ovlivňovat příjem plynoucí z DPH.

Pro boj proti daňovým únikům je především důležitá spolupráce mezi daňovou a celní správou a mezinárodní spolupráce příslušných daňových správ. Informační povinnost mezi příslušnými daňovými správami je podporována Evropskou unií. Nařízením Rady (EU) č. 904/2010 byla přijata elektronická síť EUROFISC. Prostřednictvím sítě EUROFISC mají národní daňové správy přístup do databází zahraničních partnerů a uskutečňují rychlou výměnu informací. Dále byl Evropskou unií přijat „program FISCUS“ na období 2014-2020, jehož cílem je podpora spolupráce celní a daňové správy a financování informační technologie a systémů, které umožní vytvořit plnohodnotné elektronické správy.

Česká republika z důvodů vysokých daňových úniků a nutnosti jejich snížení přijala zákonem č. 47/2011 Sb., kterým se mění ZDPH s účinností k 1. dubnu 2011 resp., k 1. lednu 2012 ustanovení týkající se režimu přenesení daňové povinnosti na plnění dodání odpadu,

obchodování s emisními povolenkami a poskytnutí stavebních a montážních prací, ručení za nezaplacenou daň a zvláštní způsob zajištění daně.

Režim přenesení daňové povinnosti je účinný systém pro snížení kolotočových podvodů a předcházení podvodům souvisejících s nepřiznáním DPH u poskytnutých zdanitelných plnění.

Evropská unie umožňuje zavést režim přenesení daňové povinnosti jen na určité komodity, viz kapitola 3.3. Dle mého názoru by bylo vhodné rozšířit tento režim na širší okruh zboží. Především na zboží, které je nejvíce ohroženo daňovými podvody.

Česká republika žádala Evropskou unii o výjimku zavést režim přenesení daňové povinnosti na dodání pohonných hmot, což směrnice 2006/122/ES nepovoluje. Důvodem byl velký nárůst daňových úniků v rámci obchodování s pohonnými hmotami v České republice. Evropská unie výjimku pro Českou republiku nepovolila.

Vysoký podíl daňových podvodů u pohonných hmot souvisí s vysokým daňovým zatížením, které činí až 50% průměrné ceny benzínu a nafty, rychlou obrátkovostí a vysokou spotřebou pohonných hmot. Vysoká míra zdanění láká daňové subjekty k daňovým podvodům. I přes vysoké daňové zatížení je v porovnání s ostatními státy Evropské unie výše spotřební daně uvalovaná na pohonné hmoty v porovnání spíše podprůměrná viz příloha č. 3. V České republice jsou vysoké ceny pohonných hmot tedy dány zejména prodejci, kteří si k ceně přidávají vysokou marži. Jednou z možností, která by mohla vést k usnadnění kontroly finančních orgánů, je zpřísnění obchodních podmínek či zavedení licencí pro obchodníky s pohonnými hmotami.

Další plnění, která jsou z velké části postižena daňovými podvody, jsou stavební a montážní práce. K 1. lednu 2012 se na tuto oblast vztahuje režim přenesení daňové povinnosti, což by mělo vést ke snížení daňových podvodů. Od zavedení režimu se však mnoho společností potýká s problémem, jaké činnosti spadají do Klasifikace produkce CZ CPA 41 až 43 a zda mají na uskutečněná plnění použít režim přenesení daňové povinnosti či nikoli. Společnosti, které se nezabývají stavebními a montážními pracemi, nejsou schopny správně posoudit, zda se jedná o činnost uvedenou v seznamu Klasifikace produkce CZ CPA 41 – 43 a zda přijatá faktura měla být opravdu vystavena bez DPH. Jelikož za správnost vypočtené daně odpovídá příjemce zdanitelného plnění, dochází k přílišné zátěži příjemců takového plnění.

I přes opatření přijatá Českou republikou a neustále prohlubování mezinárodní spolupráce příslušných správních orgánů existují dle mého názoru i další možnosti, které mohou přispět ke snížení daňových úniků.

Jednou z možností, je zvýšení periodicity daňových kontrol. Daňové kontroly v České republice nejsou tak časté, jak by bylo potřeba. Nízká periodicitu daňových kontrol přispívá k vyšší míře daňových úniků. Daňový subjekt nepodstupuje provedením daňového úniku vysoké riziko, jelikož je pravděpodobné, že se na podvod ani nepříjde. Pro zajištění častějších daňových kontrol je samozřejmě zapotřebí zajistit příliv finančních prostředků do sektoru daňové správy.

S podstupováním rizika souvisí také sankce a tresty za úmyslné daňové úniky. Dle mého názoru by bylo vhodné zavést u všech úmyslných daňových trestních činů následný zákaz činnosti. Při vyšších sankcích a trestní odpovědnosti by daňový subjekt podstupoval vyšší riziko, což by mohlo vést ke snížení daňových úniků. Samozřejmě je nutnou podmínkou zvýšení počtu daňových kontrol, jinak by se ztrácel smysl tohoto opatření.

K nárůstu daňových úniků také přispívají časté novelizace ZDPH. ZDPH se stává častými změnami pro daňové subjekty nepřehledný a tím komplikovaný. Daňové subjekty jsou nuceny se neustále přizpůsobovat změnám, které novelizace přináší. Nestálost ZDPH a administrativní náročnost vede k neochotě daňových subjektů respektovat ZDPH.

Seznam použité literatury

Knihy:

BENDA, Václav a kol. *Novela DPH a dotazy*. Praha: Svaz účetních, 2011. 64 s. ISBN 978-80-87-87367-15-5.

DRÁBOVÁ, Milena a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 4. Vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 720 s. ISBN 978-80-7357-657-8.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

PLATTEEUW, Chris a Pedro PESTANA. *2011: Quick Reference to European VAT Compliance*. 1.vyd. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011. 824 s. ISBN 978-90-411-3523-0.

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. vyd. Olomouc: Anag, 2009. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 349 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

TÝČ. Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges, 2010. 301 s. ISBN 978-80-87212-60-8.

Právní předpisy:

COM(2011) v konečném znění ze dne 9. listopadu 2011, kterým se stanoví akční program pro oblast cel a daní v Evropské unii na období let 2014 – 2020 (Fiscus) a zrušující rozhodnutí č. 1482/2007/ES a č. 624/2007/ES, v platném znění.

Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty, v platném znění.

Nařízení Rady (ES) č. 143/2008 ze dne 12. února 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003, pokud jde o zavedení nástrojů správní spolupráce a výměnu informací s ohledem na pravidla týkající se místa poskytnutí služby, zvláštních režimů a postup při vrácení daně z přidané hodnoty, v platném znění.

Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92, v platném znění.

Nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2185/96 ze dne 11. prosince 1996 o kontrolách a inspekcích na místě prováděných Komisí za účelem ochrany finančních zájmů Evropských společenství proti podvodům a jiným nesrovnalostem, v platném znění.

Nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. prosince 1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství, v platném znění.

Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, v platném znění.

Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, v platném znění.

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkající se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 121/2000 Sb., v platném znění.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.

Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v platném znění.

WWW stránky:

ČAPEK, Ondřej. FINANČNÍ MANAGEMENT: *EU navrhuje opatření pro boj s daňovými podvody* [online]. 2008, č. 11 [cit. 2012-08-03]. Dostupné z:

<http://ihned.cz/download/DOT_nwsltr/FinManagement_2008_11.pdf>

ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA [online]. [cit. 2011-11-18]. Dostupné z:

<<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/index.html>>

ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA: *Systém VIES* [online]. [cit. 2011-10-10]. Dostupné z:

<http://cds2005.mfcr.cz/mezdanvztahy/info_DPH.html#vies>

ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA: *Veřejná konzultace č. 1/2011 – Téma: Diskuze o budoucnosti daně z přidané hodnoty* [online]. [cit. 2011-11-26]. Dostupné z:

<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/dane_poplatky_11327.html?year=PRESENT>

ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA: *Vybrané nálezy z kontrol FÚ*. [online]. [cit. 2012-4-6].

Dostupné z: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/4557.html?year=0>>☞

ČESKÁ TELEVIZE: *Bílí koně a daňové úniky – principy podvodů z 90 let se vracejí* [online].

[cit. 2012-03-30]. Dostupné z: <<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/160515-bili-kone-a-danove-uniky-principy-podvodu-z-90-let-se-vraceji/>>

ČESKÁ TELEVIZE: *Daňové podvody s naftou ukrájí státu miliardy* [online]. [cit. 2012-03-

30]. Dostupné z: <<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/132792-danove-podvody-s-naftou-ukrajuji-statu-miliardy/>>

ČESKÁ TELEVIZE: *Distributoři benzínu okrádají stát o miliardy* [online]. [cit. 2012-03-30].

Dostupné z:

<<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/79432-distributori-benzinu-okradaji-stat-o-miliardy/>>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD [online]. [cit. 2012-03-20]. Dostupné z:
<<http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/home>>

DAŇAŘI ONLINE: *Kolotočové podvody* [online]. [cit. 2012-08-03].

Dostupné z:

<[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=\\$issue=1121](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=$issue=1121)>

DAŇOVÝ PORADCE BĚHOUNEK: *Novela DPH č. 370/2011 Sb. od 1. 1. 2012, resp. 1. 1. 2013* [online]. [cit. 2012-03-16]. Dostupné z:

<<http://www.behounek.eu/news/novela-dph-2012/>>

GIST: *Divize ADIS* [online]. [cit. 2012-03-10]. Dostupné z:

<<http://www.gist.cz/produkty/divize-adis/>>

GIST: *Divize ADIS* [online]. [cit. 2012-03-10]. Dostupné z:

<<http://www.gist.cz/produkty/divize-adis/o-projektu/>>

EUR-LAW DATABÁZE EVROPSKÉHO PRÁVA: *Věc C-409/04 Rozsudek Soudního dvora ze dne 27. září 2007* [online]. [cit. 2012-04-08]. Dostupné z: <<http://eur-law.eu/CS/Vec-C-409-04-Rozsudek-Soudniho-dvora-tretiho,437253,d>>

EUR-LAW DATABÁZE EVROPSKÉHO PRÁVA: *Věc C-409/04: Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 27. září 2007* [online]. [cit. 2012-04-06]. Dostupné z: <<http://eur-law.eu/CS/Rozsudek-Soudniho-dvora-tretiho-senatu-dne-27-zari,419430,d>>

EUR-LAW DATABÁZE EVROPSKÉHO PRÁVA: *Věc C-430/09: Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce* [online]. [cit. 2012-04-02]. Dostupné z: <<http://eur-law.eu/CS/Rozsudek-Soudniho-dvora-druheho-senatu-dne-16-prosince,491034,d>>

EUR-LEX [online]. [cit. 2011-11-15]. Dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/cs/index.htm>>

EUR-LEX: *Věc C-430/09: Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce* [online]. [cit. 2012-04-02]. Dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/cs/index.htm>>

EUROPA [online]. [cit. 2011-11-16]. Dostupné z:
<http://europa.eu/legislation_summaries/index_cs.htm>

EUROPA: *Evropský parlament/zpravodajství* [online]. [cit. 2011-12-01]. Dostupné z:
<<http://www.europarl.europa.eu/news/cs/pressroom/content/20111012IPR29115/html/Podvody-pomoc-malým-firmám-a-podpora-ekoproduktů-prioritami-EP-pro-reformy-DPH>>

EUROPA: *Reforma OLAF* [online]. [cit. 2011-11-21]. Dostupné z:
<<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/321&format=HTML&aged=0&language=CS&guiLanguage=en>>

EUROPA: *Systém Intrastat – statistiky týkající se obchodu se zbožím mezi členskými státy* [online]. [cit. 2011-11-01]. Dostupné z:
<http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_for_goods/free_movement_goods_general_framework/111011a_cs.htm>

EUROPEAN COMMISSION [online]. [cit. 2011-11-2]. Dostupné z:
<http://ec.europa.eu/index_en.htm>

EUROPEAN COMMISSION: *European anti-fraud office* [online]. [cit. 2011-11-20]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_cs.htm>

EUROPEAN COMMISSION: *Taxation and customs union* [online]. [cit. 2011-11-08]. Dostupné z:
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/tax_recovery/index_en.htm>

EUROPEAN COMMISSION: *Taxation and customs union* [online]. [cit. 2011-11-15]. Dostupné z:
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/what_is_fiscalis/index_en.htm>

EUROSKOP.CZ: *Omezení „karuselových“ podvodů s DPH* [online]. [cit. 2012-08-03]. Dostupné z: <<http://www.euroskop.cz/8439/14280/clanek/omezeni-karuselovych-podvodu-s-dph/>>

EVROPSKÁ KOMISE. *Regionální politika – Inforegio* [online]. [cit. 2012-04-08].

Dostupné z: <http://ec.europa.eu/regional_policy/glossary/proportionality_cs.htm>

FINANCE.CZ: *spotřební daň – minerální olej* [online]. [cit. 2012-03-20]. Dostupné z: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane/spotrebni-dane/mineralni-olej/>>

FINANČNÍ NOVINY: *Knížek: Stát přichází ročně kvůli daňovým únikům až o 30 mld. Kč* [online]. [cit. 2012-03-30]. Dostupné z: <<http://www.financninoviny.cz/zpravy/knizek-stat-prichazi-rocne-kvuli-danovym-unikum-az-o-30-mld-kc/751857>>

KURZYCZ: *Vývoj ceny benzínu, nafty, aktuální cena a podrobný graf* [online].

[cit. 2012- 03-20]. Dostupné z: <<http://www.kurzy.cz/komodity/benzin-nafta-cena/>>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY: *Novela zákona o DPH* [online].

[cit. 2012-03-15]. Dostupné z:

<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph.html>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY: *Rozhovor s Miroslavem Kalouskem, ministrem financí* [online]. [cit. 2012-03-30]. Dostupné z:

<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ministr_67659.html>

Tištěná periodika:

DPH AKTUÁLNĚ. *Novela ZDPH 2011 – ručení za daň a její zajištění po 1. dubnu 2011.* 2011. č. 2 [cit. 2012-03-22]. ISSN 1214-7540

DPH AKTUÁLNĚ. *Novela zákona o DPH 2011 – režimy přenesení daňové povinnosti po 1. 1. 2011.* 2010. č. 24 [cit. 2012-03-18]. ISSN 1214-7540.

Další:

BUTKOVSKÁ. Eva. *Harmonizace DPH v České republice s předpisy Evropského společenství.* Ostrava, 2010. Diplomová práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví a daně.

Seznam zkratek

ADIS	Automatizovaný daňový informační systém
Banden	Banden Decof NV
Commissioners	Commissioners of Custom & Excise
ETH	Euro Tyre Holding
daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
DPH	daň z přidané hodnoty
EHS	Evropský hospodářský sektor
ES	Evropské Společenství
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
EU	Evropská unie
Miroco	Miroco BVBA
Nařízení č. 143/2008	Nařízení Rady (ES) č. 143/2008 ze dne 12. února 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003, pokud jde o zavedení nástrojů správní spolupráce a výměnu informací s ohledem na pravidla týkající se místa poskytnutí služby, zvláštních režimů a postup při vrácení daně z přidané hodnoty
Nařízení č. 1073/99	Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1073/99 ze dne 25. května 1999 o vyšetřování prováděném Evropským úřadem pro boj proti podvodům (OLAF)
Nařízení č. 1074/99	Nařízení Rady (Euratom) č. 1074/99 dne 25. května 1999 o vyšetřování prováděném Evropským úřadem pro boj proti podvodům (OLAF)
Nařízení č. 1798/2003	Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92

Nařízení č. 218/92	Nařízení Rady (EHS) č. 218/92 ze dne 27. ledna 1992 o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní
Nařízení č. 2185/96	Nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2185/96 ze dne 11. prosince 1996 o kontrolách a inspekcích na místě prováděných Komisí za účelem ochrany finančních zájmů Evropských společenství proti podvodům a jiným nesrovnalostem
Nařízení č. 2988/95	Nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. prosince 1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství
Nařízení č. 3330/91	Nařízení Rady (EHS) č. 3330/91 ze dne 7. listopadu 1991 o statistice obchodu se zbožím mezi členskými státy
Nařízení č. 638/2004	Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 ze dne 31. března 2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 3330/91
Nařízení č. 904/2010	Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty
OLAF	Evropský úřad pro boj proti podvodům
Směrnice 2006/112	Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
Směrnice 2010/24/EU	Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření
Směrnice 2011/16/EU	Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní


Směrnice 76/308/EHS	a o zrušení směrnice 77/799/EHS Směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel
Směrnice 77/799/EHS	Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daně z přidané hodnoty
Šestá směrnice	Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkající se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně
Teleos	Teleos plc
TT	Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA
UK	Spojené království
VIES	VAT Information Exchange System
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění
ZSPD	Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užit (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užit dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užit své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 20. dubna 2012



Bc. Veronika Kmeříková

Seznam příloh

Příloha č. 1	Aplikační oblasti ADIS
Příloha č. 2	Přihláška k registraci daně z přidané hodnoty
Příloha č. 3	Sazby akcízu uvaleného na benzín v jednotlivých členských státech Evropské unie ke stavu k 31. 7. 2011
Příloha č. 4	Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb podle čl. 199 odst. 1 písm. d)
Příloha č. 5	Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty
Příloha č. 6	Seznam zboží, u kterého se při dodání použije režim přenesení daňové povinnosti